

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ076577

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 3 de marzo de 2020

Gran Sala

Asunto n.º C-482/18

**SUMARIO:**

**Libre prestación de servicios. Principio de proporcionalidad.** *Impuesto sobre las actividades publicitarias y basado en el volumen de negocios.* La Administración tributaria declaró, por un lado, que la sociedad irlandesa ejercía una actividad comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad y, por otro, que no se había dado de alta ante la Administración tributaria dentro del plazo de 15 días a partir del comienzo de su actividad, obligación de la que están exentos los prestadores de servicios publicitarios establecidos en Hungría, lo cual según el Tribunal no constituye, respecto de los prestadores de servicios publicitarios establecidos en otros Estados miembros, una diferencia de trato que pueda suponer una restricción a la libre prestación de servicios. El art. 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que somete a los prestadores de servicios publicitarios establecidos en otro Estado miembro a una obligación de información, a efectos de su sujeción a un impuesto sobre la publicidad, mientras que los prestadores de tales servicios establecidos en el Estado miembro de tributación están exentos de dicha obligación por estar sometidos a obligaciones de información o de registro en virtud de su sujeción a cualquier otro impuesto aplicable en el territorio de dicho Estado miembro. Habida cuenta de la diferencia de trato que crea entre los prestadores de servicios publicitarios en función de si ya están o no registrados fiscalmente en Hungría, el régimen sancionador controvertido en el litigio principal constituye una restricción a la libre prestación de servicios, en principio prohibida en el art. 56 TFUE. Tal restricción puede admitirse, no obstante, si se justifica por razones imperiosas de interés general y siempre que, en ese caso, su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido y no exceda de lo necesario para alcanzarlo. El Gobierno húngaro invoca formalmente la necesidad de preservar la coherencia de su sistema tributario, pero alega esencialmente razones relativas a la garantía de la eficacia de los controles fiscales y del cobro del impuesto. Se confirma la idoneidad de este régimen sancionador, pero también su desproporcionalidad, pues el importe de las multas por incumplir la obligación de información puede llegar a alcanzar los 3,1 millones de euros, no existiendo correlación alguna entre el aumento exponencial, en plazos especialmente breves, del importe acumulado de las multas, que puede ascender a varios millones de euros, y la gravedad del incumplimiento, en tales plazos, de la formalidad administrativa que constituye la obligación de información. El art. 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual a los prestadores de servicios establecidos en otro Estado miembro que no hayan cumplido una obligación de información a efectos de su sujeción a un impuesto sobre la publicidad se les imponen, en unos cuantos días, varias multas cuyo importe, a partir de la segunda, se triplica respecto del importe de la multa anterior en cada nueva declaración de incumplimiento de dicha obligación y se alcanza un importe acumulado de varios millones de euros, sin que la autoridad competente, antes de adoptar la resolución en la que se establece definitivamente el importe acumulado de esas multas, conceda a dichos prestadores de servicios el tiempo necesario para cumplir sus obligaciones, les dé la oportunidad de presentar sus observaciones, ni examine ella misma la gravedad de la infracción, mientras que el importe de la multa que se impondría a un prestador establecido en el Estado miembro de tributación que haya incumplido una obligación de información o de registro similar conculcando disposiciones generales de la normativa tributaria nacional es notablemente inferior y no se incrementa, en caso de incumplimiento continuo de tal obligación, ni en las mismas proporciones ni necesariamente en plazos tan breves. Por tanto, es incompatible con el art. 56 TFUE una normativa nacional que establece un régimen de multas como el aplicable en el supuesto de incumplimiento de la obligación de información de que se trata en el litigio principal.

**PRECEPTOS:**

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 18 y 56.  
Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, arts. 41 y 47.

**PONENTE:**

*Doña L. S. Rossi.*

En el asunto C-482/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fovárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Budapest, Hungría), mediante resolución de 13 de julio de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de julio de 2018, en el procedimiento entre

**Google Ireland Limited**

y

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, la Sra. R. Silva de Lapuerta, Vicepresidenta, los Sres. J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan y S. Rodin, la Sra. L. S. Rossi (Ponente) y el Sr. I. Jarukaitis, Presidentes de Sala, y el Sr. E. Juhász, la Sra. C. Toader, los Sres. D. Šváby y F. Biltgen y la Sra. K. Jürimäe, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretaría: Sra. R. Seres, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de junio de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Google Ireland Limited, por los Sres. Z. Szür y D. Kelemen, ügyvédek;
- en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Z. Fehér, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. Vlácil y O. Serdula, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. N. Gossement y los Sres. L. Malferrari y A. Sipos, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 12 de septiembre de 2019;

dicta la siguiente

## Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 18 TFUE y 56 TFUE, así como de los artículos 41 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Google Ireland Limited, sociedad domiciliada en Irlanda, y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Administración tributaria, Hungría) en relación con unas resoluciones en las que esta Administración impuso varias multas a dicha sociedad por haber incumplido la obligación de información que incumbe a quienes ejerzan una actividad sujeta al impuesto sobre la publicidad previsto en la legislación húngara.

### Marco jurídico

#### *Ley húngara relativa al impuesto sobre la publicidad*

3. El artículo 2, apartado 1, letra e), de la reklámadoról szóló 2014. Évi XXII. törvény (Ley n.º XXII de 2014, relativa al impuesto sobre la publicidad), en su versión vigente el 1 de enero de 2017 (en lo sucesivo, «Ley relativa al impuesto sobre la publicidad»), establece que el impuesto sobre la publicidad se devengará por toda publicación o difusión de publicidad en Internet predominantemente en húngaro, o en un sitio de Internet predominantemente en húngaro.

4. A tenor del artículo 2, apartado 2, letra b), de dicha Ley:

«El impuesto se devengará por todo encargo de publicación, exhibición o difusión de un anuncio, salvo que [...] quien lo ha encargado

ba) haya solicitado al sujeto pasivo definido en el artículo 3, apartado 1, la emisión de la declaración mencionada en el artículo 3, apartado 3, y pueda demostrar fehacientemente este hecho, y

bb) no haya recibido la declaración solicitada con arreglo a la letra ba) dentro de un plazo de 10 días laborables a partir de la recepción de la factura o documento contable relativo a la publicación, exhibición o difusión del anuncio, y

bc) haya informado a la Administración tributaria nacional acerca del hecho mencionado en la letra ba), de la persona que ha publicado, exhibido o difundido el anuncio y de la contraprestación por la publicación, exhibición o difusión.»

5. En virtud del artículo 3, apartado 1, de la citada Ley, es «sujeto pasivo del impuesto, con independencia de su lugar de residencia», todo aquel que difunda publicidad en Internet predominantemente en húngaro o en un sitio de Internet predominantemente en húngaro.

6. El artículo 3, apartado 3, de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad dispone lo siguiente:

«El sujeto pasivo definido en el apartado 1 deberá declarar, en toda factura, documento contable o cualquier otro documento (en particular el contrato de publicación, exhibición o difusión de un anuncio) donde figure el precio pagado por la publicación, exhibición o difusión, que está sujeto al impuesto y cumple sus obligaciones de declaración y pago del impuesto, o que no está obligado a pagar el impuesto sobre la publicidad publicada, exhibida o difundida correspondiente al ejercicio de que se trate. [...]»

7. El artículo 7/B de la referida Ley está redactado como sigue:

«1. Todo sujeto pasivo, tal como se define en el artículo 3, apartado 1, que no esté registrado ante la Administración tributaria nacional como contribuyente a efectos de algún impuesto deberá darse de alta mediante

el formulario dispuesto al efecto por dicha Administración dentro del plazo de 15 días a partir del comienzo de una actividad que esté sujeta al impuesto en virtud del artículo 2, apartado 1. [...]

2. Si el sujeto pasivo al que se refiere el apartado 1 incumple la obligación de darse de alta, la Administración tributaria nacional, además de requerirle para que la cumpla, le impondrá una primera multa por omisión por importe de 10 millones de forintos húngaros [HUF] [unos 31 000 euros].

3. En el supuesto de que se vuelva a constatar el incumplimiento de la obligación, la Administración tributaria nacional impondrá una multa por omisión cuyo importe ascenderá al triple de la multa aplicada anteriormente.

4. La Administración tributaria nacional declarará diariamente mediante una resolución el incumplimiento de la obligación de darse de alta establecida en el apartado 1. Dicha resolución será definitiva y ejecutiva desde su notificación y recurrible en vía contencioso-administrativa. En el procedimiento contencioso-administrativo solo se admitirá la prueba documental y el órgano jurisdiccional resolverá sin celebración de vista.

5. Si el sujeto pasivo cumple con su obligación de declarar cuando la Administración tributaria nacional le inste a ello por primera vez, la multa prevista en los apartados 2 y 3 podrá reducirse sin límite.»

8. Según el artículo 7/D de la citada Ley:

«Las multas por incumplimiento impuestas por la Administración tributaria nacional a un mismo sujeto pasivo con arreglo a los artículos 7/B y 7/C no podrán exceder, en total, de mil millones de HUF [unos 3,1 millones de euros].»

#### ***Ley húngara sobre normativa tributaria***

9. Del artículo 17, apartado 1, letra b), de la adózás rendjérol szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley n.º XCII de 2003, sobre normativa tributaria; en lo sucesivo, «Ley sobre normativa tributaria») se desprende que un sujeto pasivo residente cumple automáticamente la obligación de darse de alta ante la Administración tributaria nacional cuando dirige al Registro Mercantil una solicitud de inscripción y solicita la asignación de un número de identificación fiscal.

10. El incumplimiento de las obligaciones de información, ya se trate de la obligación de darse de alta o de declarar cualquier cambio de situación, de las obligaciones de comunicación de datos o de apertura de cuenta bancaria y de la obligación de efectuar una declaración tributaria se sanciona, como resulta del artículo 172 de la citada Ley, con una multa de 500 000 HUF (unos 1 550 euros) o de 1 000 000 HUF (unos 3 100 euros), según el caso. La Administración tributaria está obligada, cuando impone una multa sobre esta base, a instar al contribuyente a cumplir la obligación que ha incumplido, estableciendo un plazo a estos efectos. El importe de la multa se duplica en el supuesto de que el sujeto pasivo no observe el plazo de cumplimiento establecido. En caso de cumplimiento de la obligación, la multa impuesta puede reducirse sin límite.

#### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

11. Mediante resolución de 16 de enero de 2017, la Administración tributaria declaró, por un lado, que Google Ireland ejercía una actividad comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad y, por otro, que no se había dado de alta ante la Administración tributaria dentro del plazo de 15 días a partir del comienzo de su actividad, incumpliendo así lo dispuesto en el artículo 7/B, apartado 1, de dicha Ley. En consecuencia, la Administración tributaria le impuso una multa de diez millones de HUF (unos 31 000 euros), con arreglo al artículo 7/B, apartado 2, de la citada Ley.

12. Mediante unas resoluciones adoptadas los cuatro días siguientes, la Administración tributaria impuso a Google Ireland cuatro nuevas multas, siendo el importe de cada una de ellas igual al triple del importe de la multa impuesta anteriormente, conforme al artículo 7/B, apartado 3, de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad. En

virtud de la resolución de 20 de enero de 2017, se impuso a Google Ireland, en total, el importe máximo legal de mil millones de HUF (unos 3,1 millones de euros), prescrito en el artículo 7/D de dicha Ley.

**13.** Google Ireland interpuso un recurso de anulación contra esas resoluciones ante el tribunal remitente.

**14.** En apoyo de su recurso, Google Ireland sostiene, en primer lugar, que la imposición de multas por incumplimiento de la obligación de darse de alta establecida en el artículo 7/B de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad es contraria a los artículos 18 TFUE y 56 TFUE. En segundo lugar, alega que las sociedades establecidas en el territorio húngaro pueden cumplir más fácilmente las obligaciones previstas en la citada Ley que las sociedades establecidas fuera de dicho territorio. Por último, considera que las multas que se imponen a estas últimas sociedades, por incumplir su obligación de información, son distintas de las aplicables a las sociedades establecidas en Hungría que hubieran incumplido una obligación similar y desproporcionadas con respecto a la gravedad de la infracción cometida, por lo que constituyen una restricción a la libre prestación de servicios en la Unión Europea.

**15.** Según Google Ireland, los sujetos pasivos establecidos en el extranjero se encuentran también en una situación menos favorable que las sociedades establecidas en Hungría por lo que respecta al ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva. En su opinión, si bien disponen del derecho a interponer recurso judicial contra una resolución en la que se les imponga una multa, que, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 7/B y 7/D de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad, es definitiva y ejecutiva desde su mera notificación, las condiciones para interponer dicho recurso restringen sin embargo el alcance de su derecho. En particular, en el procedimiento de recurso mencionado en el artículo 7/B, apartado 4, de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad, el tribunal que conozca del asunto únicamente puede admitir la prueba documental y resuelve sin celebración de vista, mientras que el procedimiento de impugnación aplicable a los contribuyentes nacionales en virtud de la Ley sobre normativa tributaria no está sujeto a tales limitaciones, ya que dichos contribuyentes disponen, entre otras cosas, del derecho a interponer recurso contencioso-administrativo. Por lo tanto, considera que las disposiciones de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad no garantizan a quien se haya impuesto tal multa el derecho a la tutela judicial efectiva y a un proceso equitativo, como establece el artículo 47 de la Carta.

**16.** En este contexto, el tribunal remitente se pregunta sobre la compatibilidad de los artículos 7/B y 7/D de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad con el artículo 56 TFUE y el principio de no discriminación. Según dicho tribunal, la obligación de darse de alta y las multas impuestas por incumplir esta obligación -multas correspondientes a un régimen sancionador muy represivo y que presentan carácter punitivo- son muy perjudiciales para las sociedades establecidas fuera del territorio húngaro y pueden efectivamente restringir la libre prestación de servicios en la Unión. En particular, estima, en relación con las multas por incumplimiento de la obligación de darse de alta que se imponen a dichas sociedades, que aparentemente no se respetó el principio de proporcionalidad en el presente caso. Sobre este particular señala, por un lado, que se pueden imponer varias multas a esos sujetos pasivos en cinco días y la Administración tributaria puede triplicar cada día el importe de la multa anterior. Pues bien, tales sanciones se aplicarían antes incluso de que los sujetos pasivos pudieran conocer que diariamente se triplica el importe de la multa anterior y pudieran subsanar el incumplimiento, colocándoles así en la imposibilidad de impedir que la multa definitivamente impuesta alcanzase el límite de mil millones de HUF (3,1 millones de euros). Esta circunstancia también puede plantear, según el tribunal remitente, el tema de la compatibilidad de dicho procedimiento administrativo con el artículo 41 de la Carta. Por otro lado, el tribunal remitente señala que el importe de la multa impuesta con arreglo al artículo 7/D de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad es, en total, hasta 2 000 veces superior al importe de la multa que puede imponerse a una sociedad establecida en Hungría que incumpla la obligación de registrarse a efectos fiscales establecida en el artículo 172 de la Ley sobre normativa tributaria.

**17.** Por último, dicho tribunal remitente se plantea el tema de la observancia del artículo 47 de la Carta en la medida en que, en el marco del procedimiento de control judicial previsto en el artículo 7/B, apartado 4, de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad, a diferencia del procedimiento ordinario de recurso contencioso-administrativo, solo se admite la prueba documental y el juez que conoce del asunto no puede celebrar vista.



18 Al estimar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no le permite responder a estas preguntas, el Fovárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Budapest, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos [18 TFUE] y [56 TFUE] y la prohibición de discriminación en el sentido de que se oponen a la normativa tributaria de un Estado miembro cuyo régimen sancionador prevé, para el incumplimiento de la obligación de darse de alta a efectos del impuesto sobre la publicidad, la imposición de una multa por omisión que, en el caso de las sociedades no establecidas en Hungría, puede ser en total hasta 2 000 veces superior a la aplicable a las sociedades establecidas en Hungría?

2) ¿Cabe considerar que la sanción descrita en la cuestión anterior, de cuantía llamativamente alta y carácter punitivo, puede llegar a disuadir a los proveedores de servicios no establecidos en Hungría de prestar servicios en ese país?

3) ¿Procede interpretar el artículo 56 TFUE y la prohibición de discriminación en el sentido de que se oponen a una normativa según la cual, en el caso de las empresas establecidas en Hungría, la obligación de darse de alta se cumple automáticamente, sin solicitud expresa, con la [mera] atribución de un número de identificación fiscal húngaro en el curso de su inscripción en el Registro Mercantil, con independencia de que la empresa publique o no anuncios, mientras que, en el caso de las empresas no establecidas en Hungría pero que publican anuncios en ese país, esto no sucede automáticamente, sino que han de cumplir expresamente con la obligación de darse de alta y, en caso de que no lo hagan, puede imponérseles una sanción específica?

4) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿procede interpretar el artículo 56 TFUE y la prohibición de discriminación en el sentido de que se oponen a una sanción como la que es objeto del litigio principal, aplicada por incumplimiento de la obligación de darse de alta a efectos del impuesto sobre la publicidad, en la medida en que dicha normativa resulte ser contraria al citado artículo?

5) ¿Procede interpretar el artículo 56 TFUE y la prohibición de discriminación en el sentido de que se oponen a una disposición según la cual, en el caso de las empresas establecidas en el extranjero, la resolución por la que se les impone una multa es definitiva y ejecutiva desde su notificación y solo puede recurrirse a través de un procedimiento judicial en el cual el órgano jurisdiccional no puede celebrar vista y en el que únicamente se admite prueba documental, mientras que, en el caso de las empresas establecidas en Hungría, cabe interponer recurso administrativo contra las multas que se les impongan y, además, el procedimiento judicial no está limitado en modo alguno?

6) ¿Procede interpretar el artículo 56 TFUE, a la luz del derecho a un procedimiento equitativo establecido en el artículo 41, apartado 1, de la [Carta], en el sentido de que no se cumple tal exigencia cuando la multa por omisión se impone a diario triplicando su importe sin que el proveedor de servicios tenga aún conocimiento de la resolución anterior, por lo que es imposible que subsane su omisión antes de que se le imponga la siguiente multa?

7) ¿Procede interpretar el artículo 56 TFUE, en relación con el derecho a un procedimiento equitativo establecido en el artículo 41, apartado 1, de la Carta, con el derecho a ser oído establecido en el artículo 41, apartado 2, letra a), de la Carta y con el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial establecido en el artículo 47 de la Carta, en el sentido de que no se cumplen tales exigencias cuando la resolución no es recurrible en vía administrativa y, en el procedimiento contencioso-administrativo, únicamente se admite prueba documental y el órgano jurisdiccional no puede celebrar vista en el asunto?»

### Sobre las cuestiones prejudiciales

19. Mediante sus siete cuestiones prejudiciales, el tribunal remitente plantea, en esencia, las tres categorías de preguntas siguientes.

20. En primer lugar, mediante su tercera cuestión prejudicial, pregunta si el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que somete a los prestadores de servicios publicitarios establecidos en otro Estado miembro a una obligación de información, a efectos de su sujeción a un impuesto sobre la publicidad, mientras que los prestadores de tales servicios establecidos en el Estado miembro de tributación están exentos de ella por estar sometidos a obligaciones de información o de registro en virtud de su sujeción a cualquier otro impuesto aplicable en el territorio de dicho Estado miembro.

**21.** En segundo lugar, mediante sus cuestiones prejudiciales primera, segunda, cuarta y sexta, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual a los prestadores de servicios establecidos en otro Estado miembro, que no hayan cumplido una obligación de información a efectos de su sujeción a un impuesto sobre la publicidad, se les imponen, en unos cuantos días, varias multas cuyo importe, a partir de la segunda, se triplica respecto del importe de la multa anterior en cada nueva declaración de incumplimiento de dicha obligación y se alcanza un importe acumulado de varios millones de euros, sin que dichos prestadores hayan podido cumplir tal obligación de información antes de recibir la resolución en la que se establece definitivamente el importe acumulado de esas multas, mientras que el importe de la multa que se impondría a un prestador establecido en el Estado miembro de tributación que haya incumplido una obligación de información o de registro similar conculcando disposiciones generales de la normativa tributaria nacional es notablemente inferior y no se incrementa, en caso de incumplimiento continuo de tal obligación, ni en las mismas proporciones ni necesariamente en plazos tan breves.

**22.** En tercer lugar, mediante sus cuestiones prejudiciales quinta y séptima, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el artículo 56 TFUE, interpretado a la luz de los artículos 41 y 47 de la Carta, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro según la cual las resoluciones sancionadoras de la Administración tributaria adoptadas respecto de un prestador de servicios establecido en otro Estado miembro, que incumplió la obligación de información que establece, están sujetas a un recurso judicial en cuyo marco, a diferencia del procedimiento ordinario del recurso contencioso-administrativo en materia tributaria, el tribunal nacional que conoce del asunto se pronuncia únicamente basándose en documentos sin disponer de la facultad de celebrar vista.

**23.** Es preciso examinar estas cuestiones prejudiciales en el orden que se acaba de exponer.

#### ***Sobre la tercera cuestión prejudicial***

**24.** Con carácter preliminar, es necesario destacar que el tribunal remitente pregunta al Tribunal de Justicia sobre una eventual restricción a la libre prestación de servicios, contemplada en el artículo 56 TFUE, que no supondría la sujeción de los prestadores de servicios publicitarios a un impuesto sobre la publicidad difundida en Internet, como el aplicable en Hungría, sino únicamente la obligación de información impuesta en ese Estado miembro a dichos prestadores, en virtud de su sujeción al referido impuesto.

**25.** A este respecto, procede recordar que el artículo 56 TFUE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que dificulte más la prestación de servicios entre los Estados miembros que la puramente interna en un Estado miembro (sentencia de 18 de junio de 2019, Austria/Alemania, C-591/17, EU:C:2019:504, apartado 135 y jurisprudencia citada). El artículo 56 TFUE exige la supresión de cualquier restricción a la libre prestación de servicios impuesta por el hecho de que quien los presta se encuentre establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se efectúa la prestación (véase, en particular, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, apartado 28 y jurisprudencia citada).

**26.** Constituyen tales restricciones a la libre prestación de servicios las medidas nacionales que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad. En cambio, la prohibición establecida en el artículo 56 TFUE no abarca las medidas cuyo único efecto sea generar costes adicionales para la prestación considerada y que afecten del mismo modo a la prestación de servicios entre Estados miembros y a la interna en un Estado miembro (véase, en particular, la sentencia de 18 de junio de 2019, Austria/Alemania, C-591/17, EU:C:2019:504, apartados 136 y 137 y jurisprudencia citada).

**27.** En el caso de autos, es preciso puntualizar que, en virtud del artículo 7/B, apartado 1, de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad, todo sujeto pasivo de este impuesto que no esté registrado ante la Administración tributaria como contribuyente a efectos de algún impuesto debe darse de alta, mediante formulario, ante dicha Administración dentro del plazo de quince días a partir del comienzo de la actividad sujeta a imposición.

**28.** De lo anterior se deduce, por un lado, que la obligación de información, establecida en el artículo 7/B, apartado 1, de dicha Ley, no condiciona el ejercicio de la actividad de difusión publicitaria en el territorio húngaro y, por otro, que están sometidos a esta obligación los prestadores de servicios publicitarios que, antes del comienzo de su actividad publicitaria sujeta a imposición, no estén registrados fiscalmente en Hungría, mientras que están exentos de esa obligación los prestadores de servicios publicitarios que ya estén registrados fiscalmente en dicho Estado miembro en virtud de cualquier otro impuesto, y ello con independencia del lugar de establecimiento de todos esos prestadores.

**29.** Dicha obligación de información, que es una formalidad administrativa, no constituye, como tal, un obstáculo a la libre prestación de servicios.

**30.** En efecto, no existe ningún indicio de que la obligación de información, establecida en el artículo 7/B, apartado 1, de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad, implique, para los prestadores de servicios publicitarios que no estén establecidos en el territorio húngaro, una carga administrativa adicional en comparación con la que soportan los prestadores de servicios publicitarios establecidos en ese territorio.

**31.** Es cierto que los prestadores de servicios publicitarios establecidos en Hungría están exentos de dicha obligación. En efecto, como señala el tribunal remitente, se considera, en virtud de la normativa tributaria nacional, que estos últimos cumplen automáticamente tal obligación.

**32.** Sin embargo, el hecho de que esos prestadores estén exentos de la obligación de información no constituye, respecto de los prestadores de servicios publicitarios establecidos en otros Estados miembros, una diferencia de trato que pueda suponer una restricción a la libre prestación de servicios.

**33.** En primer lugar, ha quedado acreditado que estos últimos prestadores de servicios también están exentos de la obligación de información con arreglo al artículo 7/B, apartado 1, de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad, si ya se dieron de alta o se registraron ante la Administración tributaria en virtud de cualquier otro impuesto directo o indirecto exigido en Hungría.

**34.** En segundo lugar, la exención de dicha obligación de información, si bien beneficia mayoritariamente a los prestadores de servicios establecidos en el territorio húngaro, no tiene como efecto disuadir la prestación transfronteriza de servicios publicitarios, sino evitar que los prestadores ya registrados ante la Administración tributaria realicen una formalidad administrativa inútil, toda vez que la referida obligación de información tiene precisamente por objeto que dicha Administración pueda identificar a los sujetos pasivos del impuesto sobre la publicidad. En particular, de las pruebas aportadas ante el Tribunal de Justicia se desprende que un prestador de servicios establecido en Hungría está obligado a presentar una solicitud de inscripción en el Registro Mercantil y de asignación de un número de identificación fiscal.

**35.** Por último, ningún elemento puesto en conocimiento del Tribunal de Justicia en el presente procedimiento sugiere que las gestiones que se han de realizar para cumplir la obligación de información de que se trata resulten más gravosas que las que deben realizarse tanto para registrarse ante la Administración tributaria en virtud de otro impuesto como para inscribirse en el Registro Mercantil nacional.

**36.** Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que somete a los prestadores de servicios publicitarios establecidos en otro Estado miembro a una obligación de información, a efectos de su sujeción a un impuesto sobre la publicidad, mientras que los prestadores de tales servicios establecidos en el Estado miembro de tributación están exentos de dicha obligación por estar sometidos a obligaciones de información o de registro en virtud de su sujeción a cualquier otro impuesto aplicable en el territorio de dicho Estado miembro.

***Sobre las cuestiones prejudiciales primera, segunda, cuarta y sexta***



**37.** Es necesario recordar que, si bien los regímenes sancionadores en materia tributaria, a falta de armonización a escala de la Unión, son competencia de los Estados miembros, tales regímenes no pueden tener como efecto minar las libertades previstas en el Tratado FUE (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 1988, Drexl, 299/86, EU:C:1988:103, apartado 17).

**38.** Por consiguiente, como ha manifestado la Abogada General, en esencia, en el punto 63 de sus conclusiones, es preciso examinar si las sanciones que acompañan la no realización de la declaración prevista en el artículo 7/B, apartado 1, de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad son contrarias a la libre prestación de servicios que se garantiza en el artículo 56 TFUE.

**39.** De las pruebas presentadas ante el Tribunal de Justicia se desprende que, según el artículo 7/B, apartados 2 y 3, de dicha Ley, todo sujeto pasivo del impuesto sobre la publicidad que no se haya registrado aún ante la Administración tributaria nacional como contribuyente en virtud de otro impuesto y que incumpla la obligación de información a la que está sometido, se expone al pago de varias multas, en las que el importe de la primera, establecido en 10 millones de HUF (unos 31 000 euros), se triplica diariamente con cada nueva declaración de incumplimiento de dicha obligación hasta alcanzar al cabo de algunos días, con arreglo al artículo 7/D de la citada Ley, la cantidad máxima acumulada de mil millones de HUF (unos 3,1 millones de euros).

**40.** Desde un punto de vista formal, este régimen sancionador se aplica indistintamente a todos los sujetos pasivos que incumplen su obligación de informar conforme a la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad, con independencia del Estado miembro en cuyo territorio estén establecidos.

**41.** Sin embargo, como ha señalado, en esencia, la Abogada General en el punto 77 de sus conclusiones, solo los no residentes fiscalmente en Hungría están realmente expuestos a la imposición de las sanciones previstas en el artículo 7/B, apartados 2 y 3, y en el artículo 7/D de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad, ya que, dado el ámbito de aplicación personal del artículo 7/B, apartado 1, de dicha Ley, están exentos de la obligación de información los prestadores que la Administración tributaria nacional tenga registrados como contribuyentes en virtud de cualquier impuesto en Hungría.

**42.** Es cierto que los prestadores de servicios publicitarios establecidos en Hungría pueden ser sancionados por incumplir obligaciones similares de información y de registro a las que están sujetos en virtud de las disposiciones generales de la normativa tributaria nacional.

**43.** Sin embargo, el régimen sancionador, establecido en los artículos 7/B y 7/D de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad, permite imponer multas de importe notablemente superior a las resultantes de la aplicación del artículo 172 de la Ley sobre normativa tributaria en caso de incumplimiento, por un prestador de servicios publicitarios establecido en Hungría, de su obligación de registro recogida en el artículo 17, apartado 1, letra b), de dicha Ley. Por otra parte, el importe de las multas impuestas en virtud de este último régimen no se incrementa, en caso de incumplimiento continuo de la obligación de registro de que se trata, ni en unas proporciones tan considerables ni necesariamente en plazos tan breves como los aplicables en el marco del régimen sancionador establecido en la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad.

**44.** Habida cuenta de la diferencia de trato que crea entre los prestadores de servicios publicitarios en función de si ya están o no registrados fiscalmente en Hungría, el régimen sancionador controvertido en el litigio principal constituye una restricción a la libre prestación de servicios, en principio prohibida en el artículo 56 TFUE.

**45.** Tal restricción puede admitirse, no obstante, si se justifica por razones imperiosas de interés general y siempre que, en ese caso, su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido y no exceda de lo necesario para alcanzarlo [véanse concretamente, en este sentido, las sentencias de 26 de mayo de 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, apartado 58, y de 25 de julio de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, apartado 52].

**46.** En el caso de autos, para justificar dicha restricción, el Gobierno húngaro invoca formalmente la necesidad de preservar la coherencia de su sistema tributario, pero alega esencialmente razones relativas a la garantía de la eficacia de los controles fiscales y del cobro del impuesto.

**47.** A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha admitido que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y el cobro del impuesto pueden constituir razones imperiosas de interés general susceptibles de justificar una restricción a la libre prestación de servicios. También ha declarado que la imposición de sanciones, incluidas las penales, puede considerarse necesaria para garantizar el cumplimiento efectivo de una normativa nacional, siempre que la naturaleza y el importe de la sanción aplicada sean proporcionados en cada caso a la gravedad de la infracción que la sanción pretende castigar [véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de mayo de 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, apartado 59, y de 25 de julio de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, apartado 57].

**48.** En lo que se refiere, en primer lugar, a la idoneidad del régimen sancionador introducido en los artículos 7/B y 7/D de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad a la luz de los objetivos invocados por el Gobierno húngaro, es preciso señalar que la imposición de multas de un importe suficientemente elevado para sancionar el incumplimiento de la obligación de información, establecida en el artículo 7/B, apartado 1, de dicha Ley, puede disuadir a los prestadores de servicios publicitarios sujetos a tal obligación de incumplirla y, por lo tanto, evitar que el Estado miembro de tributación quede privado de la posibilidad de controlar eficazmente las condiciones de aplicación y exención del impuesto de que se trata.

**49.** Por lo que respecta, en segundo lugar, a si la normativa nacional controvertida en el litigio principal va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos alegados por Hungría, en lo referente al importe de las multas en que se incurre en caso de incumplir la obligación de información, procede señalar que dicha normativa insta un régimen sancionador en el cual, al prestador que haya incumplido esa formalidad administrativa, se le pueden imponer en unos cuantos días, con intervalos de un solo día, multas cuyo importe, a partir de la segunda, se triplica respecto del importe de la multa anterior en cada nueva declaración de incumplimiento de dicha obligación y se llega a alcanzar un importe acumulado de mil millones de HUF (unos 3,1 millones de euros), sin que la autoridad competente conceda a dicho prestador el tiempo necesario para cumplir sus obligaciones, le dé la oportunidad de presentar sus observaciones, ni examine ella misma la gravedad de la infracción. En estas circunstancias, la referida normativa es desproporcionada.

**50.** En efecto, por un lado, no existe correlación alguna entre el aumento exponencial, en plazos especialmente breves, del importe acumulado de las multas, que puede ascender a varios millones de euros, y la gravedad del incumplimiento, en tales plazos, de la formalidad administrativa que constituye la obligación de información establecida en el artículo 7/B, apartado 1, de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad. Por lo tanto, resulta que el importe de las multas impuestas se establece sin considerar el volumen de negocios que constituye la base imponible del impuesto que se supone debe recaudarse. En estas circunstancias, es muy posible que el importe acumulado de las sanciones impuestas en virtud del artículo 7/B, apartados 2 y 3, de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad sea superior al volumen de negocios alcanzado por el sujeto pasivo.

**51.** Por otro lado, toda vez que la normativa en cuestión establece la adopción automática y «diariamente», por la Administración tributaria, de resoluciones sancionadoras como las que se adoptaron en el asunto principal, solo unos días separan la adopción y notificación de la primera resolución sancionadora que impone al sujeto pasivo una multa de 10 millones de HUF (unos 31 000 euros) de la notificación de la última resolución sancionadora de la que se deriva que el importe acumulado de las multas alcanza el límite legal de mil millones de HUF (unos 3,1 millones de euros). Así pues, aun cuando dicho sujeto pasivo actuase con total diligencia, sería, en cualquier caso, materialmente imposible que cumpliera su obligación de información en el Estado miembro de tributación antes de la recepción de esta última resolución en su Estado miembro de establecimiento y, por lo tanto, no podría evitar los notables incrementos del importe de las multas anteriores. Esto demuestra asimismo que el método de cálculo de las multas establecido en la normativa nacional controvertida en el litigio principal no tiene en cuenta la gravedad de la conducta de los prestadores de servicios publicitarios que hayan incumplido su obligación de información.

**52.** Es cierto que, como alegó el Gobierno húngaro en sus observaciones escritas, en virtud del artículo 7/B, apartado 5, de la Ley relativa al impuesto sobre la publicidad, la Administración tributaria puede reducir «sin límite» el importe de las multas establecidas en el artículo 7/B, apartados 2 y 3, de la citada Ley si el sujeto pasivo cumple su obligación de información cuando dicha Administración le insta a ello por primera vez.

**53.** Sin embargo, del propio tenor de dicha disposición, sin perjuicio de comprobación por el tribunal remitente, resulta que la Administración tributaria dispone a este respecto de una simple facultad. Pues bien, una multa no deja de ser desproporcionada por el mero hecho de que las autoridades de un Estado miembro puedan, a su entera discreción, reducir su importe.

**54.** Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera, segunda, cuarta y sexta que el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual a los prestadores de servicios establecidos en otro Estado miembro que no hayan cumplido una obligación de información a efectos de su sujeción a un impuesto sobre la publicidad se les imponen, en unos cuantos días, varias multas cuyo importe, a partir de la segunda, se triplica respecto del importe de la multa anterior en cada nueva declaración de incumplimiento de dicha obligación y se alcanza un importe acumulado de varios millones de euros, sin que la autoridad competente, antes de adoptar la resolución en la que se establece definitivamente el importe acumulado de esas multas, conceda a dichos prestadores de servicios el tiempo necesario para cumplir sus obligaciones, les dé la oportunidad de presentar sus observaciones, ni examine ella misma la gravedad de la infracción, mientras que el importe de la multa que se impondría a un prestador establecido en el Estado miembro de tributación que haya incumplido una obligación de información o de registro similar conculcando disposiciones generales de la normativa tributaria nacional es notablemente inferior y no se incrementa, en caso de incumplimiento continuo de tal obligación, ni en las mismas proporciones ni necesariamente en plazos tan breves.

#### ***Sobre las cuestiones prejudiciales quinta y séptima***

**55.** De la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales primera, segunda, cuarta y sexta se desprende que es incompatible con el artículo 56 TFUE una normativa nacional que establece un régimen de multas como el aplicable en el supuesto de incumplimiento de la obligación de información de que se trata en el litigio principal. Por consiguiente, no procede responder a las cuestiones prejudiciales quinta y séptima.

#### **Costas**

**56.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

**1) El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que somete a los prestadores de servicios publicitarios establecidos en otro Estado miembro a una obligación de información, a efectos de su sujeción a un impuesto sobre la publicidad, mientras que los prestadores de tales servicios establecidos en el Estado miembro de tributación están exentos de dicha obligación por estar sometidos a obligaciones de información o de registro en virtud de su sujeción a cualquier otro impuesto aplicable en el territorio de dicho Estado miembro.**

**2) El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual a los prestadores de servicios establecidos en otro Estado miembro que no hayan cumplido una obligación de información a efectos de su sujeción a un impuesto sobre la publicidad se les imponen, en unos cuantos días, varias multas cuyo importe, a partir de la segunda, se triplica respecto del importe de la multa anterior en cada nueva declaración de incumplimiento de dicha obligación y se alcanza un importe acumulado de varios millones de euros, sin que la autoridad competente, antes de**

**adoptar la resolución en la que se establece definitivamente el importe acumulado de esas multas, conceda a dichos prestadores de servicios el tiempo necesario para cumplir sus obligaciones, les dé la oportunidad de presentar sus observaciones, ni examine ella misma la gravedad de la infracción, mientras que el importe de la multa que se impondría a un prestador establecido en el Estado miembro de tributación que haya incumplido una obligación de información o de registro similar conculcando disposiciones generales de la normativa tributaria nacional es notablemente inferior y no se incrementa, en caso de incumplimiento continuo de tal obligación, ni en las mismas proporciones ni necesariamente en plazos tan breves.**

Firmas

Fuente sitio en internet del Tribunal de Justicias