

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

19 juillet 2012(*)

«Sixième directive TVA – Directive 2006/112/CE – Notion d'«activité économique» – Livraisons de bois afin de compenser les dommages causés par une tempête – Régime d'autoliquidation – Défaut d'enregistrement au registre des assujettis à la taxe – Amende – Principe de proportionnalité»

Dans l'affaire C-263/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Augsts tiesas Senāts (Lettonie), par décision du 13 mai 2011, parvenue à la Cour le 26 mai 2011, dans la procédure

Ainārs Rēdlihs

contre

Valsts ieņēmumu dienests,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. J. N. Cunha Rodrigues (président de chambre), MM. A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (rapporteur) et C. G. Fernlund, juges,

avocat général: Mme E. Sharpston,

greffier: Mme C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 28 mars 2012,

considérant les observations présentées:

- pour Valsts ieņēmumu dienests, par Mme N. Jezdakova, ģenerāldirektore,
- pour le gouvernement letton, par M. I. Kalniņš et Mme A. Nikolajeva, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. A. Sauka et Mme C. Soulay, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2006/98/CE du Conseil, du 20 novembre 2006 (JO L 363, p. 129, ci-après la «sixième directive»), ainsi que de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre

2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2006/138/CE du Conseil, du 19 décembre 2006 (JO L 384, p. 92, ci-après la «directive TVA») et du principe de proportionnalité.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. R?dlihs au Valsts ie??mumu dienests (administration fiscale lettone, ci-après, le «VID») au sujet du défaut d'enregistrement de ce premier au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 La directive TVA a, conformément à ses articles 411 et 413, abrogé et remplacé, à compter du 1er janvier 2007, la législation de l'Union en matière de TVA, notamment la sixième directive. Selon les considérants 1 et 3 de la directive TVA, la refonte de la sixième directive était nécessaire afin de présenter les dispositions en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives à la TVA de façon claire et rationnelle dans une structure et une rédaction remaniées sans toutefois apporter, en principe, des changements de fond.

4 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, qui reprend, en substance, les termes de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, «[s]ont soumises à la TVA [...] les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel».

5 L'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, qui est libellé en des termes en substance analogues à ceux de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive, dispose:

«Est considéré comme 'assujetti' quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme 'activité économique' toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

6 L'article 213, paragraphe 1, de la directive TVA, qui reprend, en substance, les termes de l'article 22, paragraphe 1, de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies, paragraphe 1, de cette même directive, prévoit, notamment, que «tout assujetti déclare le commencement, le changement et la cessation de son activité en qualité d'assujetti».

7 En vertu de l'article unique de la décision 2006/42/CE du Conseil, du 24 janvier 2006, autorisant la Lettonie à proroger l'application d'une mesure dérogatoire à l'article 21 de la sixième directive 77/388 (JO L 25, p. 31), cet État membre a été autorisé à continuer à désigner le destinataire des biens ou des services comme le redevable de la TVA en cas d'opération concernant le bois, à partir du 1er mai 2005 et jusqu'au 31 décembre 2009. La décision d'exécution du Conseil du 7 décembre 2009 (JO L 347, p. 30) a autorisé la Lettonie, par dérogation à l'article 193 de la directive TVA, à continuer de désigner le destinataire des biens ou des services comme le redevable de la TVA dans le cas des opérations concernant le bois jusqu'au 31 décembre 2012.

Le droit letton

8 Les dispositions pertinentes du droit national, dans leur rédaction applicable au litige en cause au principal, sont contenues dans la loi relative à la TVA (Latvijas Vēstnesis no 49 du 30 mars 1995).

9 Aux termes de l'article 1er, paragraphe 6, de cette loi:

«[U]ne activité économique est toute activité effectuée de manière systématique en contrepartie d'une rémunération, qui n'est pas un salaire ou une autre rémunération versé par un employeur à un travailleur et sur laquelle doivent être établis les cotisations obligatoires de sécurité sociale et l'impôt sur le revenu des résidents».

10 L'article 3, paragraphes 3 et 5, de ladite loi énonce:

«3. Les personnes physiques ou morales et les groupes de telles personnes liés par un contrat ou un accord, ou leurs représentants, sont enregistrés au registre des assujettis à la [TVA] tenu par le [VID].

[...]

5. [S]i la valeur cumulée des ventes de biens et des prestations de services soumis à la TVA effectuées par une personne physique ou une personne morale n'a pas atteint ou dépassé 10 000 LVL au cours des 12 mois précédents, cette personne, ce groupe ou ses membres ont le droit de ne pas figurer au registre des personnes assujetties tenu par le VID. Cette règle s'applique également aux institutions financées par le budget de l'État. La personne qui fait usage de ce droit a l'obligation, au cours des 30 jours suivant celui où la somme précitée est atteinte ou dépassée, de se faire enregistrer audit registre».

11 L'article 13.2 de cette loi prévoit:

«1. S'agissant des livraisons de bois visées au paragraphe 2, si le fournisseur et l'acheteur sont immatriculés auprès du VID en tant que personnes assujetties à la [TVA], l'acheteur paie cette dernière selon les modalités définies par le Cabinet des ministres et dans le respect des conditions suivantes:

1) la relation commerciale entre le fournisseur et l'acheteur de bois est matérialisée par une pièce comptable établie suivant un modèle harmonisé — la facture de transport du bois — dont les modalités d'utilisation, de présentation et de paiement sont définies par le Cabinet des ministres;

2) la personne assujettie ne déduit du montant de la taxe à payer, au titre de la TVA en amont relative au bois acheté, que le montant indiqué sur la facture de transport, si la totalité du bois acheté pendant l'exercice fiscal concerné était destiné à l'exercice de ses activités assujetties. Dans ce cas, la [TVA] n'est pas due sur le bois acheté [...]

12 L'article 35, paragraphe 3, de ladite loi dispose:

«Si une personne ne s'est pas fait enregistrer en tant qu'assujettie auprès du VID conformément à l'article 3 de la présente loi, mais qu'elle effectue des opérations imposables, cette personne est redevable de la taxe à compter du jour où elle aurait dû se faire enregistrer, sans avoir droit à la déduction de la TVA en amont. Si ladite personne procède à des livraisons de bois soumises à la taxe, elle se voit infliger, à compter du jour où elle aurait dû se faire enregistrer, une amende dont

le montant est fixé à 18 % de la valeur du bois livré.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13 Lors d'un contrôle effectué par le VID, il a été constaté que le requérant au principal a effectué 12 livraisons de bois au mois d'avril 2005 et 25 opérations du même type au cours d'une période allant du mois de mai 2005 au mois de décembre 2006. Il a également été constaté que le requérant au principal ne s'était pas fait inscrire au registre des assujettis à la TVA et n'avait pas déclaré d'activité économique auprès du VID.

14 Par décision du 21 juin 2007, le VID a, notamment, sanctionné ce défaut d'enregistrement en infligeant à M. R?dlihs, en application de l'article 35, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA, une amende de 11 363,20 LVL, soit 18 % de la valeur des livraisons en cause, ce qui correspondait au taux de la TVA applicable à l'époque.

15 M. R?dlihs a introduit un recours en annulation à l'encontre de cette décision. Il a fait valoir que les livraisons de bois qu'il a effectuées ne sauraient être considérées comme une activité économique, celles-ci n'étant ni systématiques ni effectuées à titre indépendant. Lesdites livraisons auraient un caractère exceptionnel car elles ont été effectuées, non pas dans un but lucratif, mais dans celui de compenser les dommages causés par une tempête, ce qui constituerait un cas de force majeure. Il a également souligné qu'un rapport du service des forêts attestait que cette forêt était jeune et que ses arbres ne devraient, par conséquent, pas être coupés. En outre, il n'aurait pas été possible de vendre en une seule fois tous les arbres abattus à la suite de cette tempête.

16 À titre subsidiaire, il a fait valoir qu'il avait acquis la forêt en cause pour satisfaire des besoins personnels et que, dès lors, la cession du bois issu de cette forêt n'était pas soumise à la TVA.

17 Le requérant au principal a soutenu, en outre, que le montant de l'amende qui lui a été infligée était disproportionné dans la mesure où, à supposer même que les livraisons en cause constituaient une activité économique, c'est l'acheteur et non pas le fournisseur qui était redevable de la TVA en application de l'article 13.2 de la loi relative à la TVA.

18 Ce recours a été successivement rejeté par l'Administrat?v? rajona tiesa (tribunal administratif de district) et par l'Administrat?v? apgabaltiesa (cour administrative régionale). Les juridictions saisies dudit recours ont relevé que, en vertu de l'article 1er, paragraphe 6, de la loi relative à la TVA, est considérée comme une «activité économique» toute activité effectuée à titre indépendant, de manière systématique en contrepartie d'une rémunération. Elles ont conclu que les livraisons en cause devaient être considérées comme effectuées dans le cadre d'une activité économique, dans la mesure où elles ont été réalisées dans un but lucratif au nom et pour le compte du requérant au principal, ont été répétées pendant la période allant du mois d'avril 2005 au mois de décembre 2006, et n'avaient pas de caractère exceptionnel. Il a également été jugé que le fait que le bois ait été vendu pour compenser les dommages causés par une tempête était dépourvu de pertinence. S'agissant de l'amende, ces juridictions ont considéré qu'il n'existait pas de base légale pour sa réduction.

19 Le requérant au principal s'est pourvu en cassation contre l'arrêt rendu par l'Administrat?v? apgabaltiesa.

20 C'est dans ces conditions que l'Augst?k?s tiesas Sen?ts a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Une personne physique qui a acquis des biens (une forêt) pour satisfaire des besoins personnels et qui procède à des livraisons de biens dans le but de compenser les conséquences d'un cas de force majeure (par exemple, une tempête) est-elle un assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive [2006/112] et de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la [sixième directive], qui est tenu de verser la [TVA]? En d'autres termes, une telle livraison de biens est-elle une activité économique au sens des dispositions précitées du droit de l'Union?

2) Une règle selon laquelle le défaut d'inscription à un registre des assujettis à la [TVA] peut être sanctionné d'une amende fixée à hauteur du montant de la taxe normalement due en fonction de la valeur des biens livrés, alors que la personne concernée n'aurait pas dû acquitter la taxe, même si elle s'était fait inscrire audit registre, est-elle conforme au principe de proportionnalité?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

21 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 9, paragraphe 1, de la directive TVA ainsi que 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que les livraisons de bois effectuées par une personne physique dans le but de compenser les conséquences d'un cas de force majeure s'inscrivent dans le cadre d'une «activité économique» au sens de ces dispositions.

22 Ainsi qu'il ressort du libellé de la première question préjudicielle, celle-ci porte sur l'interprétation des dispositions pertinentes tant de la sixième directive que de la directive TVA. Il n'y a cependant pas lieu, aux fins des réponses aux questions posées, d'opérer de distinction entre les dispositions résultant de chacune de ces directives, celles-ci devant être considérées comme revêtant une portée en substance identique pour les besoins de l'interprétation que la Cour sera amenée à donner dans le cadre de la présente affaire.

23 En effet, ainsi qu'il est indiqué aux points 3 et 5 du présent arrêt, la rédaction de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive est, en substance, identique à celle de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA. En outre, il résulte des considérants 1 et 3 de la directive TVA que celle-ci ne vise pas, en principe, à apporter de changement de fond par rapport aux dispositions de la sixième directive.

24 Quant au fond, il convient de rappeler, à titre liminaire, que, tout comme la sixième directive, la directive TVA assigne un champ d'application très large à la TVA en visant, à son article 2, relatif aux opérations imposables, outre les importations de biens, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel (voir arrêt du 10 juin 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, Rec. p. I-5215, point 25 et jurisprudence citée).

25 En vertu de l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA, est considéré comme «assujetti» quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

26 Il y a lieu de relever, en premier lieu, que, conformément à l'article 10 de la directive TVA, la condition que l'activité économique soit exercée d'une façon indépendante visée à l'article 9, paragraphe 1, de cette directive, exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

27 Or, tel n'est pas le cas dans l'affaire au principal, les livraisons en question ayant été effectuées au nom et pour le compte du requérant au principal. Force est également de constater que, contrairement à ce qu'a fait valoir celui-ci devant les juridictions nationales saisies du litige, le fait que les livraisons en question aient été effectuées dans le but de compenser les conséquences d'un prétendu cas de force majeure ne signifie nullement que ces livraisons n'ont pas été effectuées à titre indépendant.

28 S'agissant, en second lieu, de la notion d'«activité économique» au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, il est de jurisprudence constante que cette notion a un caractère objectif, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats (voir, en ce sens, arrêt du 21 février 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03, Rec. p. I-1751, points 47 et 48 ainsi que jurisprudence citée).

29 Par conséquent, le fait que des livraisons telles que celles en cause dans l'affaire au principal aient été effectuées dans le but de compenser les conséquences d'un cas de force majeure, cette circonstance se rapportant ainsi à l'objectif des opérations réalisées, est sans incidence sur la question de savoir si ces livraisons doivent être qualifiées d'«activité économique» au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA.

30 La notion d'«activité économique» est définie au second alinéa de cette même disposition comme englobant toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme «activité économique» l'exploitation d'un bien corporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.

31 Il y a lieu de préciser, à cet égard, que la vente des fruits d'un bien corporel, telle que la vente de bois issu d'une forêt privée, doit être considérée comme une «exploitation» de ce bien au sens de l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA.

32 Il s'ensuit que des opérations telles que celles en cause au principal doivent être qualifiées d'«activité économique» au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, dès lors qu'elles sont accomplies en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence (voir, par analogie, arrêt du 26 septembre 1996, *Enkler*, C-230/94, Rec. p. I-4517, point 22).

33 La question de savoir si l'activité en question, à savoir l'exploitation d'une forêt privée, vise à réaliser des recettes ayant un caractère de permanence, est une question de fait qui doit être appréciée compte tenu de l'ensemble des données de l'espèce, parmi lesquelles figure, notamment la nature du bien visé (en ce sens, arrêt *Enkler*, précité, points 24 et 26).

34 En effet, ce critère doit permettre de déterminer si un particulier a utilisé un bien d'une manière telle que son activité doive être qualifiée d'«activité économique» au sens de la directive TVA. Le fait qu'un bien convienne à une exploitation exclusivement économique suffit, en règle générale, pour qu'il soit admis que son propriétaire l'exploite pour les besoins d'activités économiques et, par conséquent, pour réaliser des recettes ayant un caractère de permanence. En revanche, si un bien est, en raison de sa nature, susceptible d'être utilisé tant à des fins

économiques que privées, il conviendra d'analyser l'ensemble des conditions de son exploitation pour déterminer s'il est utilisé en vue d'en tirer des recettes présentant effectivement un caractère de permanence (arrêt Enkler, précité, point 27).

35 Dans ce dernier cas, la comparaison entre, d'une part, les conditions dans lesquelles l'intéressé exploite effectivement le bien et, d'autre part, celles dans lesquelles s'exerce habituellement l'activité économique correspondante peut constituer l'une des méthodes permettant de vérifier si l'activité concernée est accomplie en vue de réaliser des recettes ayant un caractère de permanence (arrêt précité Enkler, point 28).

36 Ainsi, lorsque l'intéressé entreprend des démarches actives de gestion forestière en mobilisant des moyens analogues à ceux déployés par un producteur, un commerçant ou un prestataire de services au sens de l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA, l'activité en cause au principal doit être qualifiée d'«activité économique» au sens de cette disposition (voir, en ce sens, arrêt du 15 septembre 2011, S?aby e.a., C-180/10 et 181/10, Rec. p. I-8461, point 39).

37 Par ailleurs, la circonstance que les livraisons de bois en question auraient été effectuées dans le but de compenser les conséquences d'un cas de force majeure ne saurait, en elle-même, conduire à la conclusion selon laquelle ces livraisons ont été effectuées à titre occasionnel et non pas «en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence» au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA. Il convient de relever, à cet égard, que de telles livraisons peuvent s'inscrire dans le cadre d'une exploitation continue d'un bien corporel. En effet, les fruits d'un bien corporel, tel que le bois issu d'une forêt, peuvent, par leur nature même et en fonction de leurs caractéristiques et notamment de leur âge, ne pas convenir à une exploitation économique immédiate, une certaine période de temps pouvant être objectivement nécessaire avant que ces fruits ne deviennent économiquement exploitables. Pourtant, cela ne signifie pas que les livraisons de bois intervenues entre-temps, à la suite d'un prétendu cas de force majeure, ne s'inscrivent pas dans le cadre d'une exploitation d'un bien corporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence au sens de l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA.

38 En outre, bien que des critères relatifs aux résultats de l'activité concernée ne sauraient, en eux-mêmes, permettre de déterminer si l'activité est exercée en vue de réaliser des recettes ayant un caractère de permanence, la durée de la période au cours de laquelle les livraisons en cause au principal ont été effectuées, l'importance de la clientèle et le montant des recettes sont des éléments qui, faisant partie de l'ensemble des données de l'espèce, peuvent être pris en compte, avec d'autres, lors de cet examen (arrêt Enkler, précité, point 29).

39 Il convient de préciser, au demeurant, que le fait que le requérant au principal ait acquis le bien corporel en cause pour satisfaire ses besoins personnels, ainsi que le libellé de la première question préjudicielle le suggère, ne fait pas obstacle à ce que ce bien soit subséquentement utilisé aux fins de l'exercice d'une «activité économique» au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA. La question de savoir si un particulier, dans un cas donné, a acquis un bien pour les besoins de ses activités économiques ou pour ses besoins personnels, se pose lorsque ce particulier demande le droit de déduire la taxe acquittée en amont sur l'acquisition de ce bien (voir, par analogie, arrêt du 8 mars 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec. p. I-1831, point 29). Une telle question ne se pose cependant pas dans l'affaire au principal.

40 Au vu de ce qui précède, il convient de répondre à la première question que l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que les livraisons de bois effectuées par une personne physique dans le but de compenser les conséquences d'un cas de force majeure s'inscrivent dans le cadre de l'exploitation d'un bien corporel qui doit être qualifiée d'«activité économique» au sens de cette disposition, dès lors que lesdites livraisons sont

accomplies en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. Il appartient à la juridiction nationale de procéder à l'appréciation de l'ensemble des données de l'espèce afin de déterminer si l'exploitation d'un bien corporel, tel qu'une forêt, est exercée en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.

Sur la seconde question

41 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'est compatible avec le principe de proportionnalité une règle du droit national permettant d'infliger une amende, fixée à hauteur du taux normal de la TVA applicable en fonction de la valeur des biens objets des livraisons effectuées, à un particulier qui a manqué à son obligation de se faire inscrire au registre des assujettis à la TVA, alors que ce particulier n'était pas redevable de cette taxe.

42 Conformément à l'article 213, paragraphe 1, de la directive TVA, tout assujetti est tenu de déclarer le commencement, le changement et la cessation de son activité imposable.

43 Une mesure nationale, telle que celle prévue à l'article 3, paragraphes 3 et 5, de la loi relative à la TVA, selon laquelle les assujettis ayant réalisé des opérations dont la valeur cumulée des ventes de biens et des prestations de services soumis à la TVA a dépassé 10 000 LVL au cours des douze mois précédents sont tenus de s'inscrire au registre des assujettis à la TVA, traduit de façon concrète les obligations incombant aux assujettis au titre de l'article 213, paragraphe 1, de la directive TVA.

44 Cette directive ne prévoit pas expressément un système de sanctions en cas de méconnaissance des obligations visées à l'article 213, paragraphe 1, de celle-ci. Il est de jurisprudence constante que, en l'absence d'harmonisation de la législation de l'Union dans le domaine des sanctions applicables en cas d'inobservation des conditions prévues par un régime institué par cette législation, les États membres demeurent compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées. Ils sont toutefois tenus d'exercer leur compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux, et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité (arrêts du 21 septembre 1989, *Commission/Grèce*, 68/88, Rec. p. 2965, point 23; du 16 décembre 1992, *Commission/Grèce*, C-210/91, Rec. p. I-6735, point 19, et du 26 octobre 1995, *Siesse*, C-36/94, Rec. p. I-3573, point 21).

45 Il est donc légitime pour les États membres, afin d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude, de prévoir dans leurs législations nationales respectives des sanctions appropriées visant à pénaliser le non-respect de l'obligation d'inscription au registre des assujettis à la TVA.

46 De telles sanctions ne doivent cependant pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs (voir, en ce sens, arrêts du 8 mai 2008, *Ecotrade*, C-95/07 et C-96/07, Rec. p. I-3457, points 65 à 67, ainsi que du 12 juillet 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, point 67).

47 Afin d'apprécier si la sanction en cause est conforme au principe de proportionnalité, il convient de tenir compte, notamment, de la nature et de la gravité de l'infraction que cette sanction vise à pénaliser, ainsi que des modalités de détermination du montant de celle-ci.

48 S'agissant, en premier lieu, de la nature et de la gravité de l'infraction que la sanction en cause vise à pénaliser, il importe de souligner que celle-ci a pour objet de sanctionner uniquement le non-respect de l'obligation d'inscription au registre des assujettis à la TVA. La Cour a eu l'occasion de préciser, à cet égard, que les obligations prévues à l'article 213 de la directive TVA, dont fait partie l'obligation pour l'assujetti de déclarer le commencement de son activité en qualité

d'assujetti, ne constituent qu'une exigence formelle à des fins de contrôle (voir, en ce sens, arrêt du 21 octobre 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rec. p. I-10385, point 50).

49 La sanction en cause n'a donc pas pour objet d'assurer le recouvrement de la taxe auprès du redevable de celle-ci. En effet, les autorités compétentes peuvent procéder à un tel recouvrement, indépendamment de l'imposition d'une sanction pour défaut d'enregistrement.

50 S'agissant, en second lieu, des modalités de détermination du montant de la sanction en cause, il importe de relever que celle-ci constitue un pourcentage fixe, dont la hauteur est égale à celui de la taxe due sur les livraisons effectuées, même si l'objet de la sanction n'est pas le recouvrement de la taxe, ainsi qu'il a été dit au point précédent.

51 Il y a lieu, d'ailleurs, de relever que, ainsi qu'il ressort des observations écrites du gouvernement letton, le législateur letton a adopté de nouvelles dispositions qui procèdent à une graduation des sanctions pour défaut d'enregistrement.

52 En l'occurrence, il n'est pas exclu que la modalité de détermination du montant de la sanction puisse aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs indiqués au point 45 du présent arrêt.

53 Partant, une telle sanction peut s'avérer disproportionnée.

54 Il appartient à la juridiction nationale de vérifier si le montant de la sanction ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs consistant à assurer l'exacte perception de la taxe et éviter la fraude vu les circonstances de l'espèce et notamment la somme concrètement imposée et l'éventuelle existence d'une fraude ou d'un contournement de la législation applicable imputables à l'assujetti dont le défaut d'enregistrement est sanctionné.

55 Il convient, dès lors, de répondre à la seconde question que le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il n'est pas exclu qu'une règle du droit national permettant l'imposition d'une amende, fixée à hauteur du taux normal de la TVA applicable en fonction de la valeur des biens objets des livraisons effectuées, à un particulier qui a manqué à son obligation de se faire inscrire au registre des assujettis à la TVA et qui n'était pas redevable de cette taxe, soit contraire au principe de proportionnalité. Il appartient à la juridiction nationale de vérifier si le montant de la sanction ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs consistant à assurer l'exacte perception de la taxe et éviter la fraude vu les circonstances de l'espèce et notamment la somme concrètement imposée et l'éventuelle existence d'une fraude ou d'un contournement de la législation applicable imputables à l'assujetti dont le défaut d'enregistrement est sanctionné.

Sur la limitation des effets dans le temps de la réponse de la Cour

56 Dans ses observations écrites, le gouvernement letton a demandé à la Cour de limiter dans le temps les effets de l'arrêt à intervenir, dans l'hypothèse où celle-ci constaterait que des livraisons de bois telles que celles faisant l'objet de la première question préjudicielle, ne constitueraient pas une «activité économique» au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive, ou qu'une règle de droit national telle que celle faisant l'objet de la seconde question préjudicielle ne respecterait pas le principe de proportionnalité.

57 Eu égard à la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de se prononcer sur la demande du gouvernement letton de limiter les effets dans le temps de la réponse de la Cour à cette question.

58 S'agissant de la limitation des effets dans le temps de la réponse de la Cour à la seconde question, le gouvernement letton a fait valoir, à l'appui de sa demande, qu'il a agi de bonne foi et qu'un tel arrêt de la Cour aurait des conséquences financières négatives pour le Trésor public, les amendes infligées par les autorités compétentes au cours de la période allant de 2004 à 2008 s'élevant à 900 000 LVL.

59 Il convient, à cet égard, de rappeler que ce n'est qu'à titre tout à fait exceptionnel que la Cour peut, par application d'un principe général de sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique de l'Union, être amenée à limiter la possibilité pour tout intéressé d'invoquer une disposition ou un principe qu'elle a interprété en vue de mettre en cause des relations juridiques établies de bonne foi. Pour qu'une telle limitation puisse être décidée, il est nécessaire que deux critères essentiels soient réunis, à savoir la bonne foi des milieux intéressés et le risque de troubles graves (voir, notamment, arrêts du 10 janvier 2006, Skov et Bilka, C-402/03, Rec. p. I-199, point 51; du 18 janvier 2007, Brzeziński, C-313/05, Rec. p. I-513, point 56 et jurisprudence citée, ainsi que du 3 juin 2010, Kalinchev, C-2/09, Rec. p. I-4939, point 50).

60 Plus spécifiquement, la Cour n'a eu recours à cette solution que dans des circonstances bien précises, notamment lorsqu'il existait un risque de répercussions économiques graves dues en particulier au nombre élevé de rapports juridiques constitués de bonne foi sur la base de la réglementation considérée comme étant valablement en vigueur et qu'il apparaissait que les particuliers et les autorités nationales avaient été incités à adopter un comportement non conforme à la réglementation de l'Union en raison d'une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions ou des principes du droit de l'Union, incertitude à laquelle avaient éventuellement contribué les comportements mêmes adoptés par d'autres États membres ou par la Commission européenne (voir, notamment, arrêt du 27 avril 2006, Richards, C-423/04, Rec. p. I-3585, point 42, ainsi qu'arrêts précités Brzeziński, point 57, et Kalinchev, point 51).

61 Il est également de jurisprudence constante que les conséquences financières qui pourraient découler pour un État membre d'un arrêt rendu à titre préjudiciel ne justifient pas, par elles-mêmes, la limitation des effets de cet arrêt dans le temps (arrêts du 20 septembre 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193, point 52; du 15 mars 2005, Bidar, C-209/03, Rec. p. I-2119, point 68, ainsi qu'arrêts précités Brzeziński, point 58, et Kalinchev, point 52).

62 Il convient de relever à cet égard que le montant global des amendes infligées par les autorités nationales compétentes au cours de la période allant de l'année 2004 à l'année 2008, présenté par le gouvernement letton, ne permet pas d'apprécier si ce montant se rapporte aux amendes faisant l'objet de la seconde question préjudicielle. En outre, la proportion de ce montant susceptible de donner lieu à un remboursement n'a pas non plus été communiquée à la Cour. Il est important de préciser à cet égard que, ainsi qu'il découle de la conclusion à laquelle est arrivée la Cour dans le cadre de l'examen de cette seconde question préjudicielle, seuls doivent faire l'objet d'un remboursement les montants excédant ce qui est nécessaire pour garantir la perception exacte de la taxe et pour éviter la fraude.

63 En conséquence, il y a lieu de constater que l'existence d'un risque de répercussions économiques graves, au sens de la jurisprudence citée au point 60 du présent arrêt, de nature à justifier une limitation des effets dans le temps du présent arrêt ne saurait être considérée comme établie.

64 Dans ces conditions, il n'est pas nécessaire de vérifier s'il est satisfait au critère relatif à la bonne foi des milieux intéressés.

65 Il résulte de ces considérations qu'il n'y a pas lieu de limiter dans le temps les effets du

présent arrêt.

Sur les dépens

66 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit:

- 1) **L'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2006/138/CE du Conseil, du 19 décembre 2006, doit être interprété en ce sens que les livraisons de bois effectuées par une personne physique dans le but de compenser les conséquences d'un cas de force majeure s'inscrivent dans le cadre de l'exploitation d'un bien corporel qui doit être qualifiée d'«activité économique» au sens de cette disposition, dès lors que lesdites livraisons sont accomplies en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. Il appartient à la juridiction nationale de procéder à l'appréciation de l'ensemble des données de l'espèce afin de déterminer si l'exploitation d'un bien corporel, tel qu'une forêt, est exercée en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.**
- 2) **Le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'il n'est pas exclu qu'une règle du droit national permettant l'imposition d'une amende, fixée à hauteur du taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée applicable en fonction de la valeur des biens objets des livraisons effectuées, à un particulier qui a manqué à son obligation de se faire inscrire au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée et qui n'était pas redevable de cette taxe, soit contraire au principe de proportionnalité. Il appartient à la juridiction nationale de vérifier si le montant de la sanction ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs consistant à assurer l'exacte perception de la taxe et éviter la fraude vu les circonstances de l'espèce et notamment la somme concrètement imposée et l'éventuelle existence d'une fraude ou d'un contournement de la législation applicable imputables à l'assujetti dont le défaut d'enregistrement est sanctionné.**

Signatures

* Langue de procédure: le letton.