

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

19 de julho de 2012 (*)

«Sexta Diretiva IVA — Diretiva 2006/112/CE — Conceito de 'atividade económica' — Entregas de madeira para compensar os danos causados por uma tempestade — Regime de autoliquidação — Falta de inscrição no registo dos sujeitos passivos do imposto — Coima — Princípio da proporcionalidade»

No processo C-263/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Augsts tiesas Senāts (Letónia), por decisão de 13 de maio de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 26 de maio de 2011, no processo

Ainārs Rēdlihs

contra

Valsts ieņēmumu dienests,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues (presidente de secção), A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (relator) e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 28 de março de 2012,

vistas as observações apresentadas:

¼ em representação da Valsts ieņēmumu dienests, por N. Jezdakova, ģenerāldirektore,

¼ em representação do Governo letão, por I. Kalniņš e A. Nikolajeva, na qualidade de agentes,

¼ em representação da Comissão Europeia, por A. Sauka e C. Soulay, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios —

Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2006/98/CE do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO L 363, p. 129, a seguir «Sexta Diretiva»), bem como do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2006/138/CE do Conselho, de 19 de dezembro de 2006 (JO L 384, p. 92, a seguir «diretiva IVA»), e do princípio da proporcionalidade.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe A. R?dlihs à Valsts ie??mumu dienests (Administração Fiscal letã, a seguir «VID») a respeito da falta de inscrição do mesmo no registo dos sujeitos passivos do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Quadro jurídico

Direito da União

3 A diretiva IVA, em conformidade com os seus artigos 411.º e 413.º, revogou e substituiu, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2007, a legislação da União em matéria de IVA, nomeadamente a Sexta Diretiva. Nos termos dos considerandos 1 e 3 da diretiva IVA, a reformulação da Sexta Diretiva era necessária tendo em vista a apresentação das disposições em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas ao IVA de forma clara e racional, numa estrutura e numa redação reformuladas, sem, todavia, introduzir, em princípio, alterações substanciais.

4 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da diretiva IVA, que reproduz, no essencial, os termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, «[e]stão sujeitas ao IVA [...] [a]s entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

5 O artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA, que está redigido em termos, no essencial, análogos aos do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva, dispõe:

«Entende-se por ‘sujeito passivo’ qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por ‘atividade económica’ qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

6 O artigo 213.º, n.º 1, da diretiva IVA, que reproduz, no essencial, os termos do artigo 22.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.º-H, n.º 1, desta mesma diretiva, prevê, nomeadamente, que «[o]s sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade na qualidade de sujeitos passivos».

7 Por força do artigo único da Decisão 2006/42/CE do Conselho, de 24 de janeiro de 2006, que autoriza a Letónia a prorrogar a aplicação de uma medida em derrogação do artigo 21.º da Sexta Diretiva 77/388 (JO L 25, p. 31), esse Estado-Membro foi autorizado a continuar a designar o destinatário dos bens e dos serviços como o devedor do IVA no caso de operações relativas a madeira de 1 de maio de 2005 a 31 de dezembro de 2009. A Decisão de Execução do Conselho, de 7 de dezembro de 2009 (JO L 347, p. 30), autorizou a Letónia, em derrogação do disposto no artigo 193.º da diretiva IVA, a continuar a designar o destinatário dos bens e dos serviços como devedor do IVA no caso de operações relativas a madeira até 31 de dezembro de 2012.

Direito letão

8 As disposições pertinentes do direito nacional, na sua redação aplicável ao litígio em causa no processo principal, estão contidas na Lei relativa ao IVA (Latvijas Vēstnesis n.º 49, de 30 de março de 1995).

9 Nos termos do artigo 1.º, n.º 6, desta lei:

«Constitui atividade económica qualquer atividade exercida de modo habitual contra uma remuneração que não consista no pagamento, por parte de uma entidade patronal a um trabalhador, de salário nem de nenhuma outra retribuição com base na qual devam ser calculadas as contribuições obrigatórias para a segurança social e o imposto sobre o rendimento».

10 O artigo 3.º, n.os 3 e 5, da referida lei enuncia:

«3. As pessoas singulares ou coletivas e os grupos de pessoas ligadas por um contrato ou acordo, ou os seus representantes, serão inscritos no registo dos sujeitos passivos de [IVA] mantido pela [VID].

[...]

5. [S]e o valor total das entregas de bens e prestações de serviços tributadas pelo imposto, realizadas por uma pessoa singular ou coletiva durante os doze meses anteriores, não alcançar ou não ultrapassar 10 000 LVL, estas pessoas, grupos ou os seus representantes têm direito a não se inscreverem no registo de sujeitos passivos de [IVA] da [VID]. Esta disposição aplica-se também às instituições financiadas pelo orçamento do Estado. As pessoas que façam uso do direito previsto neste número estão obrigadas, no prazo de trinta dias a partir do momento em que seja alcançado ou superado o montante mencionado, à inscrição no registo de sujeitos passivos do [IVA] da [VID]».

11 O artigo 13.2 desta lei prevê:

«1. No que respeita às entregas de madeira referidas no n.º 2, se o fornecedor e o comprador estiverem registados na VID como sujeitos passivos de IVA, o comprador pagará este imposto segundo as modalidades definidas pelo Conselho de Ministros e no respeito pelas seguintes condições:

1) a relação comercial entre o fornecedor e o comprador de madeira é materializada por um documento contabilístico elaborado segundo um modelo harmonizado – fatura de transporte de madeira – cujas regras de utilização, apresentação e pagamento são definidas pelo Conselho de Ministros;

2) o sujeito passivo só deduz ao montante do imposto a pagar, a título do IVA a montante relativo à madeira comprada, o valor indicado na fatura de transporte se toda a madeira adquirida

durante o exercício fiscal em causa se destinar ao exercício das respetivas atividades sujeitas a imposto. Neste caso, não é devido [IVA] sobre a madeira comprada [...]»

12 O artigo 35.º, n.º 3, da referida lei dispõe:

«Se uma pessoa não se tiver inscrito como sujeito passivo na [VID] de acordo com o disposto no artigo 3.º desta lei, mas realizar operações tributáveis, estará sujeita ao pagamento do imposto a contar do dia em que se devia ter inscrito, sem ter direito à dedução do IVA a montante. Se essa pessoa efetuar entregas de madeira sujeitas a imposto, ser-lhe-á aplicada uma coima, fixada em 18% do valor da madeira entregue, a partir do dia em que se devia ter inscrito de acordo com a referida lei».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 Durante um controlo efetuado pela VID, constatou-se que o recorrente no processo principal tinha efetuado 12 entregas de madeira no mês de abril de 2005 e 25 operações do mesmo tipo durante o período compreendido entre maio de 2005 e dezembro de 2006. Constatou-se, igualmente, que o recorrente no processo principal não se tinha inscrito no registo dos sujeitos passivos do IVA e não tinha declarado a atividade económica na VID.

14 Por decisão de 21 de junho de 2007, a VID sancionou, nomeadamente, esta falta de inscrição aplicando a A. R?dlihs, ao abrigo do artigo 35.º, n.º 3, da lei relativa ao IVA, uma coima de 11 363,20 LVL, ou seja, 18% do valor das entregas em causa, o que correspondia à taxa do IVA aplicável à época.

15 A. R?dlihs interpôs recurso de anulação desta decisão. Alegou que as entregas de madeira que efetuou não podiam ser consideradas uma atividade económica, na medida em que não constituíam uma atividade habitual nem foram efetuadas a título independente. As referidas entregas tinham um carácter excecional, uma vez que não foram efetuadas com fim lucrativo, mas para compensar os prejuízos causados por uma tempestade, o que constituía um caso de força maior. Sublinhou também que um relatório do serviço das florestas atestava que esta floresta era jovem e que as suas árvores não deviam, por conseguinte, ser cortadas. Além disso, não teria sido possível vender de uma só vez todas as árvores abatidas em consequência desta tempestade.

16 A título subsidiário, alegou que tinha adquirido a floresta em causa para satisfazer necessidades pessoais e que, portanto, a venda da madeira proveniente dessa floresta não estava sujeita a IVA.

17 O recorrente no processo principal sustentou, adicionalmente, que o montante da coima que lhe foi aplicada é desproporcionado na medida em que, mesmo admitindo que as entregas em causa constituíssem uma atividade económica, nos termos do artigo 13.2 da lei relativa ao IVA, o sujeito passivo do IVA é o comprador e não o fornecedor.

18 A este recurso foi sucessivamente negado provimento pelo Administrat?v? rajona tiesa (Tribunal Administrativo Distrital) e pelo Administrat?v? apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional). Os órgãos jurisdicionais que apreciaram o referido recurso sublinharam que, por força do artigo 1.º, n.º 6, da lei relativa ao IVA, é considerada «atividade económica» qualquer atividade efetuada a título independente, de forma habitual, em contrapartida de uma remuneração. Concluíram que as entregas em causa deviam ser consideradas como tendo sido efetuadas no âmbito de uma atividade económica, na medida em que foram realizadas com um fim lucrativo em nome e por conta do recorrente no processo principal, foram repetidas durante o período compreendido entre abril de 2005 e dezembro de 2006 e não tinham carácter excecional. Foi

também entendido que o facto de a madeira ter sido vendida para compensar os prejuízos causados por uma tempestade era irrelevante. No que respeita à coima, esses órgãos jurisdicionais consideraram que não havia base legal para a sua redução.

19 O recorrente no processo principal interpôs recurso de cassação do acórdão proferido pelo Administrat?v? apgabaltiesa.

20 Nestas condições, o Augst?k?s tiesas Sen?ts decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Uma pessoa singular que tenha adquirido bens (um bosque) para as suas próprias necessidades e que efetua entregas de bens para compensar as consequências [de] um caso de força maior (por exemplo, uma tempestade) é um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva [2006/112] e do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva [...], que tem a obrigação de pagar o [IVA]? Por outras palavras, essa entrega de bens constitui uma atividade económica na aceção das referidas [disposições] do direito da União [...]?

2) É conforme com o princípio da proporcionalidade uma norma que permite aplicar a uma pessoa, por não se ter inscrito no registo de sujeitos passivos de [IVA], uma coima equivalente ao montante do imposto normalmente devido sobre o valor dos bens entregues, mesmo que essa pessoa não tivesse de pagar o imposto caso se tivesse inscrito no registo?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

21 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 9.º, n.º 1, da diretiva IVA e 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que as entregas de madeira efetuadas por uma pessoa singular com o objetivo de compensar as consequências de um caso de força maior se enquadram numa «atividade económica» na aceção dessas disposições.

22 Como resulta da redação da primeira questão prejudicial, esta diz respeito à interpretação das disposições pertinentes quer da Sexta Diretiva quer da diretiva IVA. Contudo, para efeitos das respostas às questões submetidas, não há que distinguir entre as disposições resultantes de cada umas destas diretivas, devendo considerar-se que estas têm um alcance substancialmente idêntico para efeitos da interpretação que o Tribunal de Justiça deverá dar no âmbito do presente processo.

23 Assim, como foi indicado nos n.os 3 e 5 do presente acórdão, a redação do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva é, no essencial, idêntica à do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA. Além disso, resulta das considerandos 1 e 3 da diretiva IVA que, em princípio, esta não visa introduzir alterações substanciais em relação às disposições da Sexta Diretiva.

24 Quanto ao mérito, cumpre recordar, a título preliminar, que, à semelhança da Sexta Diretiva, a diretiva IVA fixa um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA, ao referir, no seu artigo 2.º, relativo às operações tributáveis, além das importações de bens, as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade (v. acórdão de 10 de junho de 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, Colet., p. I-5215, n.º 25 e jurisprudência referida).

25 Por força do artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, é considerado «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade

económica, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.

26 Há que sublinhar, em primeiro lugar, que, em conformidade com o artigo 10.º da diretiva IVA, a condição de a atividade económica ser exercida de modo independente referida no artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva exclui da tributação os assalariados e outras pessoas na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.

27 Ora, este não é o caso no processo principal, em que as entregas em questão foram efetuadas em nome e por conta do recorrente no processo principal. Impõe-se também observar que, contrariamente ao que este alegou perante os órgãos jurisdicionais nacionais que conheceram do litígio, o facto de as entregas em questão terem sido efetuadas com o objetivo de compensar as consequências de um alegado caso de força maior não significa, de forma alguma, que essas entregas não foram efetuadas a título independente.

28 No que respeita, em segundo lugar, ao conceito de «atividade económica» na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA, é jurisprudência assente que este conceito tem um carácter objetivo, no sentido de que a atividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objetivos ou dos seus resultados (v., neste sentido, acórdão de 21 de fevereiro de 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03, Colet., p. I-1751, n.os 47, 48 e jurisprudência referida).

29 Consequentemente, o facto de entregas como as que estão em causa no processo principal terem sido efetuadas com a finalidade de compensar as consequências de um caso de força maior, reportando-se, assim, esta circunstância ao objetivo das operações realizadas, é irrelevante para a questão de saber se essas entregas devem ser qualificadas de «atividade económica» na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA.

30 O conceito de «atividade económica» é definido no segundo parágrafo desta mesma disposição como abrangendo todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É nomeadamente considerada «atividade económica» a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

31 Há que precisar, a este respeito, que a venda dos frutos de um bem corpóreo, como a venda de madeira proveniente de uma floresta privada, deve ser considerada uma «exploração» desse bem na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA.

32 Daqui decorre que operações como as que estão em causa no processo principal devem ser qualificadas de «atividade económica» na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA quando realizadas com o fim de auferir receitas com carácter de permanência (v., por analogia, acórdão de 26 de setembro de 1996, *Enkler*, C-230/94, Colet., p. I-4517, n.º 22).

33 A questão de saber se a atividade em apreço, ou seja, a exploração de uma floresta privada, visa auferir receitas com carácter de permanência, é uma questão de facto que deve ser apreciada tendo em conta o conjunto dos dados do caso concreto, entre os quais figura, nomeadamente, a natureza do bem em causa (v., neste sentido, acórdão *Enkler*, já referido, n.os 24 e 26).

34 Com efeito, este critério deve permitir determinar se um particular utilizou um bem de modo a que a sua atividade deva ser qualificada de «atividade económica» na aceção da diretiva IVA. O facto de um bem ser adequado a uma exploração exclusivamente económica basta, em regra geral, para que se admita que o seu proprietário o explora no exercício de uma atividade

económica e, consequentemente, com o fim de auferir receitas com caráter de permanência. Pelo contrário, se um bem, em virtude da sua natureza, é suscetível de ser utilizado tanto para fins económicos como para fins privados, há que analisar o conjunto das condições da sua exploração para determinar se é utilizado com o fim de auferir receitas que têm efetivamente caráter de permanência (acórdão Enkler, já referido, n.º 27).

35 Neste último caso, a comparação entre, por um lado, as condições em que o interessado explora efetivamente o bem e, por outro, aquelas em que habitualmente se exerce a atividade económica correspondente pode constituir um dos métodos que permitem verificar se a atividade em causa é exercida com o fim de auferir receitas com caráter de permanência (acórdão Enkler, já referido, n.º 28).

36 Deste modo, quando o interessado empreende diligências ativas de gestão florestal mobilizando meios semelhantes aos utilizados por um produtor, um comerciante ou um prestador de serviços na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA, a atividade em causa no processo principal deve ser qualificada de «atividade económica» na aceção desta disposição (v., neste sentido, acórdão de 15 de setembro de 2011, S?aby e o., C-180/10 e 181/10, Colet., p. I-8461, n.º 39).

37 Por outro lado, a circunstância de as entregas de madeira em questão terem sido efetuadas com o objetivo de compensar a consequências de um caso de força maior não permite, por si só, concluir que essas entregas foram efetuadas a título ocasional e não «com o fim de auferir receitas com caráter de permanência» na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA. Deve sublinhar-se, a este respeito, que essas entregas podem ser enquadradas no âmbito de uma exploração contínua de um bem corpóreo. Com efeito, os frutos de um bem corpóreo, como a madeira proveniente de uma floresta, podem, pela sua própria natureza e em função das suas características e, nomeadamente, da sua idade, não ser adequados a uma exploração económica imediata, podendo ser objetivamente necessário o decurso de um certo período de tempo até que esses frutos se tornem economicamente exploráveis. No entanto, isso não significa que as entregas de madeira realizadas entretanto, na sequência de um alegado caso de força maior, não se enquadrem no âmbito da exploração de um bem corpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA.

38 Além disso, embora os critérios relativos aos resultados da atividade em questão não possam, por si sós, permitir determinar se a atividade é exercida com o fim de auferir receitas com caráter de permanência, a duração do período durante o qual foram efetuadas as entregas em causa no processo principal, a importância da clientela e o montante das receitas são elementos que, fazendo parte do conjunto dos dados do caso concreto, podem ser tidos em consideração, juntamente com outros, nessa análise (acórdão Enkler, já referido, n.º 29).

39 Deve sublinhar-se, ademais, que o facto de o recorrente no processo principal ter adquirido o bem corpóreo em causa para satisfazer necessidades pessoais, como sugere a redação da primeira questão prejudicial, não impede que esse bem seja subsequentemente utilizado para o exercício de uma «atividade económica» na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA. A questão de saber se um particular, num determinado caso, adquiriu um bem para as necessidades das suas atividades económicas ou para as suas necessidades pessoais coloca-se quando esse particular reclama o direito à dedução do imposto pago a montante sobre a aquisição desse bem (v., por analogia, acórdão de 8 de março de 2001, Bakcsi, C-415/98, Colet., p. I-1831, n.º 29). Esta questão não se coloca, no entanto, no processo principal.

40 Tendo em conta o exposto, deve responder-se à primeira questão que o artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que as entregas de madeira efetuadas por uma pessoa singular com o objetivo de compensar as consequências de um caso de força maior se

enquadram no âmbito da exploração de um bem corpóreo que deve ser qualificada de «atividade económica» na aceção desta disposição, desde que as referidas entregas sejam efetuadas com o fim de auferir receitas com caráter de permanência. Compete ao órgão jurisdicional nacional proceder à apreciação do conjunto dos dados do caso concreto para determinar se a exploração de um bem corpóreo, como uma floresta, é exercida com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.

Quanto à segunda questão

41 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o direito da União deve ser interpretado no sentido de que é compatível com o princípio da proporcionalidade uma regra do direito nacional que permite aplicar uma coima, fixada de acordo com a taxa normal do IVA aplicável em função do valor dos bens objeto das entregas efetuadas, a um particular que não cumpriu a sua obrigação de inscrição no registo dos sujeitos passivos do IVA, quando esse particular não estava sujeito a este imposto.

42 Nos termos do artigo 213.º, n.º 1, da diretiva IVA, os sujeitos passivos estão obrigados a declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade sujeita a imposto.

43 Uma medida nacional como a prevista no artigo 3.º, n.os 3 e 5, da lei relativa ao IVA, nos termos da qual os sujeitos passivos que tenham realizado operações cujo valor acumulado das vendas de bens e das prestações de serviços sujeitas a IVA tenha excedido 10 000 LVL durante os doze meses precedentes estão obrigados a inscrever-se no registo dos sujeitos passivos para efeitos de IVA, traduz em concreto as obrigações que incumbem aos sujeitos passivos nos termos do artigo 213.º, n.º 1, da diretiva IVA.

44 Esta diretiva não prevê expressamente um sistema de sanções em caso de incumprimento das obrigações referidas no seu artigo 213.º, n.º 1. É jurisprudência assente que, na falta de harmonização da legislação da União no domínio das sanções aplicáveis em caso de inobservância das condições previstas por um regime instituído por esta legislação, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que considerem adequadas. Todavia, estão obrigados a exercer essa competência no respeito pelo direito da União e pelo seus princípios gerais e, por conseguinte, no respeito pelo princípio da proporcionalidade (acórdãos de 21 de setembro de 1989, Comissão/Grécia, 68/88, Colet., p. 2965, n.º 23; de 16 de dezembro de 1992, Comissão/Grécia, C-210/91, Colet., p. I-6735, n.º 19; e de 26 de outubro de 1995, Siesse, C-36/94, Colet., p. I-3573, n.º 21).

45 Por conseguinte, é legítimo que os Estados-Membros, para garantir a cobrança exata do imposto e evitar a fraude, prevejam nas respetivas legislações nacionais sanções apropriadas destinadas a punir o incumprimento da obrigação de inscrição no registo dos sujeitos passivos de IVA.

46 Tais sanções não devem, no entanto, ir além do que é necessário para atingir esses objetivos (v., neste sentido, acórdãos de 8 de maio de 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, Colet., p. I-3457, n.os 65 a 67, e de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, n.º 67).

47 Para avaliar se a sanção em causa é conforme com o princípio da proporcionalidade, deve ter-se em conta, nomeadamente, a natureza e a gravidade da infração que esta sanção visa punir, bem como as modalidades de determinação do montante da mesma.

48 No que se refere, em primeiro lugar, à natureza e à gravidade da infração que a sanção em causa visa punir, há que sublinhar que esta se destina a sancionar unicamente o incumprimento da obrigação de inscrição no registo dos sujeitos passivos para efeitos de IVA. O Tribunal de

Justiça teve oportunidade de precisar, a este propósito, que as obrigações previstas no artigo 213.º da diretiva IVA, de que faz parte a obrigação de o sujeito passivo declarar o início da sua atividade nessa qualidade, constituem apenas uma exigência formal para efeitos de controlo (v., neste sentido, acórdão de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Colet., p. I-10385, n.º 50).

49 A sanção em causa não visa, por conseguinte, garantir a cobrança do imposto junto do seu devedor. Com efeito, as autoridades competentes podem proceder a essa cobrança, independentemente da aplicação de uma sanção pela falta de inscrição.

50 No que se refere, em segundo lugar, às modalidades de determinação do montante da sanção em causa, há que sublinhar que esta constitui uma percentagem fixa, cujo montante é igual ao do imposto devido sobre as entregas efetuadas, mesmo que o objetivo da sanção não seja a cobrança do imposto, como foi referido no número anterior.

51 Há que sublinhar, aliás, como resulta das observações escritas do Governo letão, que o legislador letão adotou novas disposições que procedem a uma graduação das sanções por falta de inscrição.

52 No caso em apreço, não está excluído que a modalidade de determinação do montante da sanção possa ir além do que é necessário para atingir os objetivos indicados no n.º 45 do presente acórdão.

53 Consequentemente, essa sanção pode revelar-se desproporcionada.

54 Compete ao órgão jurisdicional nacional verificar se o montante da sanção não vai além do que é necessário para atingir os objetivos que consistem em garantir a cobrança exata do imposto e evitar a fraude tendo em conta as circunstâncias do caso em apreço e, nomeadamente, a quantia aplicada em concreto e a eventual existência de uma fraude ou de um contornamento da legislação aplicável imputáveis ao sujeito passivo cuja falta de inscrição é sancionada.

55 Por conseguinte, deve responder-se à segunda questão que o direito da União deve ser interpretado no sentido de que não é de excluir que seja contrária ao princípio da proporcionalidade uma regra de direito nacional que permite a aplicação de uma coima, fixada de acordo com a taxa normal do IVA aplicável em função do valor dos bens objeto das entregas efetuadas, a um particular que não cumpriu a sua obrigação de inscrição no registo dos sujeitos passivos para efeitos de IVA e que não estava sujeito a esse imposto. Compete ao órgão jurisdicional nacional verificar se o montante da sanção não vai além do que é necessário para atingir os objetivos que consistem em garantir a cobrança exata do imposto e evitar a fraude tendo em conta as circunstâncias do caso em apreço e nomeadamente a quantia em concreto imposta e a eventual existência de uma fraude ou de um contornamento da legislação aplicável imputáveis ao sujeito passivo cuja falta de inscrição é sancionada.

Quanto à limitação no tempo dos efeitos da resposta do Tribunal de Justiça

56 Nas suas observações escritas, o Governo letão pediu ao Tribunal de Justiça que limitasse no tempo os efeitos do acórdão a proferir, caso concluísse que entregas de madeira como as que são objeto da primeira questão prejudicial não constituem uma «atividade económica» na aceção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Diretiva ou que uma regra de direito nacional como a que é objeto da segunda questão prejudicial não respeita o princípio da proporcionalidade.

57 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que apreciar o pedido do Governo letão para limitar no tempo os efeitos da resposta do Tribunal de Justiça a esta questão.

58 No que se refere à limitação no tempo dos efeitos da resposta do Tribunal de Justiça à segunda questão, o Governo letão alegou, em apoio do seu pedido, que agiu de boa-fé e que um acórdão do Tribunal de Justiça desse teor teria consequências negativas para as finanças públicas, na medida em que as coimas aplicadas pelas autoridades competentes durante o período compreendido entre 2004 e 2008 ascendem a 900 000 LVL.

59 Há que recordar, a este respeito, que só a título excecional o Tribunal de Justiça pode, em aplicação do princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica da União, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar uma disposição ou um princípio interpretados pelo Tribunal para pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa-fé. Para que essa limitação possa ser decidida, é necessário que estejam preenchidos dois critérios essenciais, a saber, a boa-fé dos meios interessados e o risco de perturbações graves (v., designadamente, acórdãos de 10 de janeiro de 2006, Skov e Bilka, C-402/03, Colet., p. I-199, n.º 51; de 18 de janeiro de 2007, Brzeziński, C-313/05, Colet., p. I-513, n.º 56 e jurisprudência referida; e de 3 de junho de 2010, Kalinchev, C-2/09, Colet., p. I-4939, n.º 50).

60 Mais especificamente, o Tribunal de Justiça só recorreu a esta solução em circunstâncias bem precisas, nomeadamente quando existia um risco de repercussões económicas graves devidas em particular ao grande número de relações jurídicas constituídas de boa-fé com base na regulamentação que se considerou estar validamente em vigor e quando se afigurava que os particulares e as autoridades nacionais tinham sido incentivados a adotar um comportamento não conforme com a regulamentação da União em virtude de uma incerteza objetiva e importante quanto ao alcance das disposições ou dos princípios de direito da União, incerteza para a qual tinham eventualmente contribuído os próprios comportamentos adotados por outros Estados-Membros ou pela Comissão Europeia (v., designadamente, acórdão de 27 de abril de 2006, Richards, C-423/04, Colet., p. I-3585, n.º 42, e acórdãos, já referidos, Brzeziński, n.º 57, e Kalinchev, n.º 51).

61 É igualmente jurisprudência assente que as consequências financeiras que podem decorrer, para um Estado-Membro, de um acórdão proferido a título prejudicial não justificam, em si mesmas, a limitação dos efeitos desse acórdão no tempo (acórdãos de 20 de setembro de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Colet., p. I-6193, n.º 52; de 15 de março de 2005, Bidar, C-209/03, Colet., p. I-2119, n.º 68; e acórdãos, já referidos, Brzeziński, n.º 58, e Kalinchev, n.º 52).

62 Há que realçar a este respeito que o montante global das coimas aplicadas pelas autoridades nacionais competentes durante o período de 2004 a 2008, apresentado pelo Governo letão, não permite apreciar se esse montante se refere às coimas que são objeto da segunda questão prejudicial. Além disso, a proporção desse montante suscetível de dar lugar a um reembolso também não foi comunicada ao Tribunal de Justiça. É importante precisar a este respeito que, como decorre da conclusão a que chegou o Tribunal de Justiça no âmbito da análise desta segunda questão prejudicial, só devem ser objeto de reembolso os montantes que excedem o que é necessário para garantir a cobrança exata do imposto e para evitar a fraude.

63 Consequentemente, há que concluir que não se pode considerar demonstrada a existência de um risco de repercussões económicas graves, na aceção da jurisprudência referida no n.º 61 do presente acórdão, suscetível de justificar uma limitação no tempo dos efeitos do presente acórdão.

64 Nestas condições, não é necessário verificar se está preenchido o critério relativo à boa-fé

dos meios interessados.

65 Resulta destas considerações que não há que limitar no tempo os efeitos do presente acórdão.

Quanto às despesas

66 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

1) **O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2006/138/CE do Conselho, de 19 de dezembro de 2006, deve ser interpretado no sentido de que as entregas de madeira efetuadas por uma pessoa singular com o objetivo de compensar as consequências de um caso de força maior se enquadram no âmbito da exploração de um bem corpóreo que deve ser qualificada de «atividade económica» na aceção desta disposição, desde que as referidas entregas sejam efetuadas com o fim de auferir receitas com caráter de permanência. Compete ao órgão jurisdicional nacional proceder à apreciação do conjunto dos dados do caso concreto para determinar se a exploração de um bem corpóreo, como uma floresta, é exercida com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.**

2) **O direito da União deve ser interpretado no sentido de que não é de excluir que seja contrária ao princípio da proporcionalidade uma regra de direito nacional que permite a aplicação de uma coima, fixada de acordo com a taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado aplicável em função do valor dos bens objeto das entregas efetuadas, a um particular que não cumpriu a sua obrigação de inscrição no registo dos sujeitos passivos para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado e que não estava sujeito a esse imposto. Compete ao órgão jurisdicional nacional verificar se o montante da sanção não vai além do que é necessário para atingir os objetivos que consistem em garantir a cobrança exata do imposto e evitar a fraude tendo em conta as circunstâncias do caso em apreço e nomeadamente a quantia em concreto imposta e a eventual existência de uma fraude ou de um contornamento da legislação aplicável imputáveis ao sujeito passivo cuja falta de inscrição é sancionada.**

Assinaturas

* Língua do processo: letão.