



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 19 de julio de 2012*

«Sexta Directiva IVA — Directiva 2006/112/CE — Concepto de “actividad económica” — Entregas de madera para paliar los daños causados por una tormenta — Régimen de autoliquidación — Falta de inscripción en el registro de sujetos pasivos del impuesto — Multa — Principio de proporcionalidad»

En el asunto C-263/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Augstākās tiesas Senāts (Letonia), mediante resolución de 13 de mayo de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de mayo de 2011, en el procedimiento entre

Ainārs Rēdlihs

y

Valsts ieņēmumu dienests,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues (Presidente de Sala), y los Sres. A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev (Ponente) y C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de marzo de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Valsts ieņēmumu dienests, por la Sra. N. Jezdakova, ģenerāldirektore;
- en nombre del Gobierno letón, por el Sr. I. Kalniņš y la Sra. A. Nikolajeva, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. A. Sauka y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: letón.

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO L 363, p. 129) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva») y del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006 (DO L 384, p. 92) (en lo sucesivo, «Directiva IVA») y del principio de proporcionalidad.
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Rēdlihs y el Valsts ieņēmumu dienests (administración tributaria letona; en lo sucesivo, «VID») por falta de inscripción del primero en el registro de sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

Normativa de la Unión

- 3 La Directiva IVA derogó y sustituyó la normativa anterior de la Unión en materia de IVA, en particular la Sexta Directiva, a partir del 1 de enero de 2007, conforme a lo dispuesto en sus artículos 411 y 413. Según los considerandos primero y tercero de la Directiva IVA, era necesario refundir la Sexta Directiva a fin de presentar las disposiciones en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros sobre el IVA de forma clara y racional en una estructura y una redacción modificadas, pero, en principio, sin aportar cambios de fondo.
- 4 A tenor del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, que reproduce esencialmente los términos del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, «estarán sujetas al IVA [...] las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».
- 5 El artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, que está redactado en términos esencialmente análogos a los del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, establece:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»
- 6 El artículo 213, apartado 1, de la Directiva IVA, que reproduce, esencialmente, los términos del artículo 22, apartado 1, de la Sexta Directiva, en la redacción que le dio el artículo 28 *nono* de esta última Directiva, establece que «los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos».

- 7 En virtud del artículo único de la Decisión 2006/42/CE del Consejo, de 24 de enero de 2006, por la que se autoriza a Letonia para prorrogar la aplicación de una medida de inaplicación del artículo 21 de la Sexta Directiva 77/388 (DO L 25, p. 31), dicho Estado miembro fue autorizado para continuar designando al destinatario de bienes o servicios como sujeto pasivo del IVA en las operaciones relacionadas con la madera de construcción a partir del 1 de mayo de 2005 y hasta el 31 de diciembre de 2009. La Decisión de ejecución del Consejo, de 7 de diciembre de 2009 (DO L 347, p. 30), autorizó a Letonia, no obstante lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva IVA, por lo que respecta a las operaciones relacionadas con la madera de construcción, a seguir designando al destinatario de los bienes o servicios como responsable del pago del IVA hasta el 31 de diciembre de 2012.

Normativa nacional letona

- 8 Las disposiciones pertinentes de la normativa nacional, en su redacción aplicable al litigio principal, vienen recogidas en la Ley del IVA (Latvijas Vēstnesis n° 49 de 30 de marzo de 1995).

- 9 A tenor del apartado 6 del artículo 1 de dicha Ley:

«Se considerará actividad económica toda actividad efectuada de manera sistemática como contraprestación de una retribución, que no sea un salario u otra remuneración pagada por un empresario a un trabajador y sobre la que hayan de pagarse las cotizaciones obligatorias a la seguridad social y el impuesto sobre la renta de los residentes.»

- 10 El artículo 3, apartados 3 y 5, de la citada Ley dispone:

«3. Las personas naturales o jurídicas y los grupos de tales personas vinculados por un contrato o un acuerdo, o sus representantes, estarán inscritas en el registro de sujetos pasivos del [IVA] que se lleva en el [VID].

[...]

5. Si el valor total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA, efectuadas por una persona natural o jurídica durante los 12 meses anteriores no ha alcanzado o superado los 10.000 LVL, dicha persona o grupo o sus miembros tendrán derecho a no figurar en el registro de sujetos pasivos llevado en el VID. Esta regla se aplicará igualmente a las instituciones financiadas por los presupuestos del Estado. Las personas que hagan uso de dicho derecho estarán obligadas a inscribirse en el referido registro en los 30 días siguientes a la fecha en que se alcance o supere la cantidad antes citada.»

- 11 El artículo 13.² de dicha Ley establece:

«1. Por lo que respecta a las entregas de madera previstas en el apartado 2, si el proveedor y el adquirente están inscritos en el VID como sujetos pasivos del [IVA], el comprador pagará dicho impuesto según las modalidades definidas por el Gabinete de ministros y cumpliendo las siguientes condiciones:

- 1) la relación comercial entre el proveedor y el comprador de madera deberá reflejarse en un documento contable emitido siguiendo un modelo armonizado —la factura de transporte de la madera— cuyas modalidades de uso, presentación y pago han sido definidas por el Gabinete de ministros;

2) de la cuantía del impuesto adeudado en concepto de IVA soportado por la madera comprada, el sujeto pasivo únicamente deducirá el importe indicado en la factura de transporte, si la totalidad de la madera comprada durante el ejercicio fiscal de que se trate estaba destinada al ejercicio de sus actividades sujetas al impuesto. En tal supuesto no se adeudará el [IVA] sobre la madera comprada [...]

12 El artículo 35, apartado 3, de la referida Ley dispone:

«Si una persona no se ha inscrito como sujeto pasivo en el VID de conformidad con el artículo 3 de la presente Ley, pero efectúa operaciones sujetas al impuesto, dicha persona será deudora del impuesto a partir de la fecha en que debía haberse inscrito y no tendrá derecho a la deducción del IVA soportado. Si la referida persona realiza entregas de madera sometidas al impuesto, se le impondrá una multa equivalente al 18 % del valor de la madera entregada a partir de la fecha en que debía haberse inscrito.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 Con ocasión de un control efectuado por el VID, se comprobó que el demandante en el litigio principal había efectuado 12 entregas de madera en el mes de abril de 2005 y 25 operaciones del mismo tipo durante el período comprendido entre los meses de mayo de 2005 y diciembre de 2006. Asimismo se comprobó que el demandante en el litigio principal no se había inscrito en el registro de sujetos pasivos del IVA ni había declarado actividad económica alguna al VID.

14 Mediante resolución de 21 de junio de 2007, el VID sancionó la referida falta de registro imponiendo al Sr. Rēdlihs, en virtud del artículo 35, apartado 3, de la Ley del IVA, una multa de 11 363,20 LVL, es decir un 18 % del valor de las entregas de que se trata, que se corresponde con el tipo de IVA aplicable en ese momento.

15 El Sr. Rēdlihs interpuso un recurso de anulación contra dicha resolución. Alegó que las entregas de madera efectuadas no podían considerarse actividad económica, al no ser sistemáticas ni haberse efectuado con carácter independiente. Considera que las referidas entregas tienen carácter excepcional, puesto que no se han efectuado con ánimo de lucro, sino con la finalidad de paliar los daños causados por una tormenta, lo que constituye un caso de fuerza mayor. Asimismo destacó que un informe del servicio forestal certificaba que el referido bosque era joven y que, por lo tanto, sus árboles no debían cortarse. Además, no habría sido posible vender de una vez todos los árboles cortados como consecuencia de la citada tormenta.

16 Con carácter subsidiario, alegó que había adquirido el bosque de que se trata para satisfacer sus necesidades personales y que, por lo tanto, la transmisión de la madera procedente de dicho bosque no estaba sujeta al IVA.

17 El demandante en el litigio principal sostuvo, por otra parte, que la cuantía de la multa impuesta era desproporcionada en la medida en que, aún suponiendo que las entregas controvertidas constituyesen una actividad económica, es el comprador y no el proveedor el obligado al pago del IVA en aplicación del artículo 13.² de la Ley del IVA.

18 El referido recurso fue desestimado sucesivamente por el Administratīvā rajona tiesa (tribunal contencioso-administrativo de distrito) y por el Administratīvā apgabaltiesa (tribunal contencioso-administrativo regional). Los órganos jurisdiccionales que conocieron del recurso señalaron que, en virtud del artículo 1, apartado 6, de la Ley del IVA, se considera «actividad económica» toda actividad efectuada con carácter independiente, de manera sistemática que tenga una retribución como contraprestación. Concluyeron que las entregas controvertidas debían considerarse efectuadas en el marco de una actividad económica, en la medida en que se realizaron con ánimo de

lucro en nombre y por cuenta del demandante en el litigio principal, se repitieron durante el período comprendido entre los meses de abril de 2005 y diciembre de 2006, y no tenían carácter excepcional. Asimismo se declaró que el hecho de que la madera se hubiese vendido para paliar los daños causados por una tormenta carecía de pertinencia. Por lo que respecta a la multa, los referidos órganos jurisdiccionales consideraron que no existía base legal para reducirla.

- 19 El demandante en el litigio principal interpuso un recurso de casación contra la sentencia dictada por el Administratīvā apgabaltiesa.
- 20 En este contexto, el Augstākās tiesas Senāts decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
 - «1) Una persona natural que ha adquirido bienes (un bosque) para satisfacer sus propias necesidades y que efectúa entregas de bienes para paliar los efectos de un caso de fuerza mayor (por ejemplo, una tormenta), ¿es un sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva [2006/112] y del artículo 4, apartados 1 y 2, de la [Sexta Directiva], que está obligado a pagar el [IVA]? En otras palabras, ¿constituye tal entrega de bienes una actividad económica, en el sentido de las mencionadas normas del Derecho de la Unión?
 - 2) ¿Es conforme con el principio de proporcionalidad una normativa según la cual se puede imponer a una persona, por no inscribirse en el registro de sujetos pasivos del [IVA], una multa equivalente al importe del impuesto normalmente adeudado por el valor de los bienes entregados, aunque esta persona no habría tenido que abonar el impuesto aun si se hubiera inscrito en el registro?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

- 21 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende, esencialmente, que se dilucide si los artículos 9, apartado 1, de la Directiva IVA y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que las entregas de madera efectuadas por una persona natural con la finalidad de paliar los efectos de un caso de fuerza mayor están comprendidas dentro del marco de una «actividad económica» en el sentido de las citadas disposiciones.
- 22 Como se desprende del tenor de la primera cuestión prejudicial, ésta tiene por objeto la interpretación de las disposiciones pertinentes tanto de la Sexta Directiva como de la Directiva IVA. Sin embargo, para dar respuesta a las cuestiones planteadas, no procede realizar una distinción entre las disposiciones de cada una de las Directivas, puesto que ambas tienen un alcance esencialmente idéntico a efectos de la interpretación que el Tribunal de Justicia haya de proporcionar en el marco del presente procedimiento.
- 23 En efecto, como se indica en los apartados 3 y 5 de la presente sentencia, el tenor del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva es esencialmente idéntico al del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA. Además, de los considerandos primero y tercero de la Directiva IVA se desprende que ésta no se propone, en principio, introducir cambios de fondo en las disposiciones de la Sexta Directiva.
- 24 Por lo que respecta al fondo, debe recordarse, con carácter previo, que al igual que la Sexta Directiva, la Directiva IVA asigna al IVA un ámbito de aplicación muy amplio al referirse en el artículo 2, relativo a las operaciones impondibles, además de a las importaciones de bienes, a las entregas de bienes y a las

prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal (véase la sentencia de 10 de junio de 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, Rec. p. I-5215, apartado 25 y jurisprudencia citada).

- 25 En virtud del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.
- 26 Procede destacar, en primer lugar, que, de conformidad con el artículo 10 de la Directiva IVA, la condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.
- 27 Ahora bien, ese no es el caso en el asunto principal; las entregas de que se trata fueron efectuadas en nombre y por cuenta del demandante en el litigio principal. Asimismo, procede declarar que, contrariamente a lo que alegó el demandante ante los órganos jurisdiccionales nacionales que conocieron del litigio, el hecho de que las entregas se efectuaran con la finalidad de paliar los efectos de un supuesto caso de fuerza mayor no significa en absoluto que dichas entregas no se realizaran con carácter independiente.
- 28 En segundo lugar, por lo que respecta al concepto de «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, es jurisprudencia reiterada que dicho concepto tiene un carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, independientemente de sus fines y resultados (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03, Rec. p. I-1751, apartados 47 y 48 y jurisprudencia citada).
- 29 Por consiguiente, el hecho de que las entregas como las controvertidas en el litigio principal se hayan efectuado con la finalidad de paliar los efectos de un caso de fuerza mayor no incide en la cuestión de si dichas entregas deben calificarse de «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, al referirse esta circunstancia al objetivo de las operaciones realizadas.
- 30 El concepto de «actividad económica» se define en el párrafo segundo de esta disposición como todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular, serán consideradas «actividades económicas» las operaciones consistentes en la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
- 31 Ha de precisarse, a este respecto, que la venta de los frutos de un bien corporal, como la venta de madera procedente de un bosque privado, debe considerarse una «explotación» de dicho bien en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA.
- 32 De ello resulta que las operaciones como las controvertidas en el litigio principal han de calificarse de «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, siempre que se realicen con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (véase, por analogía, la sentencia de 26 de septiembre de 1996, *Enkler*, C-230/94, Rec. p. I-4517, apartado 22).
- 33 La cuestión de si la actividad de que se trata, a saber, la explotación de un bosque privado, se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo es una cuestión de hecho que debe apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que figura, en particular, la naturaleza del bien de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia *Enkler*, antes citada, apartados 24 y 26).

- 34 En efecto, este criterio debe permitir determinar si un particular ha utilizado un bien de tal manera que su actividad deba ser calificada de «actividad económica» en el sentido de la Directiva IVA. El hecho de que un bien sea apropiado para una explotación exclusivamente económica basta, por regla general, para admitir que su propietario lo explota para las necesidades de actividades económicas y, por consiguiente, para obtener ingresos continuados en el tiempo. Por el contrario, si, por su naturaleza, un bien puede ser utilizado con fines tanto económicos como privados, deberán analizarse todas las condiciones de su explotación para determinar si es utilizado con el fin de obtener ingresos que efectivamente sean continuados en el tiempo (sentencia Enkler, antes citada, apartado 27).
- 35 En este último supuesto, la comparación entre, por una parte, las condiciones en las que el interesado explota efectivamente el bien y, por otra, las condiciones en las que se ejerce habitualmente la actividad económica correspondiente puede constituir uno de los métodos que permitan verificar si la actividad de que se trata se ejerce con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (sentencia Enkler, antes citada, apartado 28).
- 36 Así, cuando el interesado realiza gestiones activas de explotación forestal recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, la actividad controvertida en el litigio principal ha de calificarse de «actividad económica» en el sentido de dicha disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Słaby y otros, C-180/10 y C-181/10, Rec. p. I-8461, apartado 39).
- 37 Por otra parte, el hecho de que las entregas de madera de que se trata se efectuaran con la finalidad de paliar los efectos de un caso de fuerza mayor no puede, por sí mismo, conducir a la conclusión de que dichas entregas se efectuaron con carácter ocasional y no «con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA. Procede señalar, a este respecto, que tales entregas pueden inscribirse dentro del marco de una explotación continua de un bien corporal. En efecto, los frutos de un bien corporal, como es la madera procedente de un bosque, pueden, por su propia naturaleza y en función de sus características y, en particular, de su edad, no ser apropiados para una explotación económica inmediata, pudiendo ser objetivamente necesario un determinado período de tiempo antes de que dichos frutos puedan explotarse económicamente. Sin embargo, esto no significa que las entregas de madera producidas mientras tanto, tras un supuesto caso de fuerza mayor, no se inscriban dentro del marco de una explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA.
- 38 Además, si bien los criterios relativos a los resultados de la actividad de que se trata no pueden, por sí mismos, permitir determinar si la actividad se ejerce con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, la duración del período en el que se efectuaron las entregas controvertidas en el litigio principal, la importancia de la clientela y el importe de los ingresos son elementos que, por formar parte de todas las circunstancias del caso, pueden ser tomados en cuenta, junto con otros, durante dicho examen (sentencia Enkler, antes citada, apartado 29).
- 39 Ha de precisarse, por lo demás, que el hecho de que el demandante en el litigio principal haya adquirido el bien corporal de que se trata para satisfacer sus necesidades personales, como sugiere el tenor de la primera cuestión prejudicial, no se opone a que dicho bien se utilice posteriormente para ejercer una «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA. La cuestión de si, en un supuesto dado, un particular ha adquirido un bien para satisfacer las necesidades de sus actividades económicas o sus necesidades personales se plantea cuando dicho particular solicita el derecho a deducir el impuesto soportado por la adquisición de dicho bien (véase, por analogía, la sentencia de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec. p. I-1831, apartado 29). Sin embargo, en el litigio principal no se plantea tal cuestión.

40 En vista de lo anterior, procede responder a la primera cuestión que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que las entregas de madera efectuadas por una persona natural con la finalidad de paliar los efectos de un caso de fuerza mayor se inscriben dentro del marco de la explotación de un bien corporal que debe calificarse como «actividad económica» en el sentido de dicha disposición, siempre que tales entregas se realicen con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional apreciar el conjunto de elementos del caso de autos a fin de determinar si la explotación de un bien corporal, como un bosque, se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Sobre la segunda cuestión

41 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que es compatible con el principio de proporcionalidad una norma del Derecho nacional que permite imponer una multa, calculada aplicando el tipo normal del IVA al valor de los bienes objeto de las entregas efectuadas, a un particular que ha incumplido su obligación de inscribirse en el registro de sujetos pasivos del IVA, cuando dicho particular no está obligado al pago de dicho impuesto.

42 De conformidad con el apartado 1 del artículo 213 de la Directiva IVA, los sujetos pasivos estarán obligados a declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad imponible.

43 Una medida nacional como la prevista en el artículo 3, apartados 3 y 5, de la Ley del IVA, según la cual los sujetos pasivos que hayan realizado operaciones cuyo valor acumulado de las ventas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA exceda de 10.000 LVL durante los doce meses anteriores están obligados a inscribirse en el registro de sujetos pasivos del IVA, traduce de manera concreta las obligaciones que incumben a los sujetos pasivos en virtud del artículo 213, apartado 1, de la Directiva IVA.

44 La citada Directiva no prevé expresamente un sistema de sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones previstas en su artículo 213, apartado 1. Es reiterada jurisprudencia que, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de los requisitos previstos por un régimen establecido por dicha normativa, los Estados miembros conservan su competencia para establecer las sanciones que consideren adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (véanse las sentencias de 21 de septiembre de 1989, Comisión/Grecia, 68/88, Rec. p. 2965, apartado 23; de 16 de diciembre de 1992, Comisión/Grecia, C-210/91, Rec. p. I-6735, apartado 19, y de 26 de octubre de 1995, Siesse, C-36/94, Rec. p. I-3573, apartado 21).

45 Por lo tanto, resulta legítimo que los Estados miembros, con el fin de garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude, establezcan en sus respectivas normativas nacionales sanciones apropiadas para penalizar el incumplimiento de la obligación de inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA.

46 Sin embargo, tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartados 65 a 67, y de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, apartado 67).

47 Al objeto de apreciar si la sanción de que se trata es conforme con el principio de proporcionalidad, ha de tenerse en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía.

- 48 Por lo que respecta, en primer lugar, a la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con dicha sanción, ha de subrayarse que ésta tiene por objeto sancionar únicamente el incumplimiento de la obligación de inscribirse en el registro de sujetos pasivos del IVA. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha tenido la oportunidad de precisar que las obligaciones previstas en el artículo 213 de la Directiva IVA, de las que forma parte la obligación del sujeto pasivo de declarar el comienzo de su actividad en calidad de sujeto pasivo, únicamente constituyen un requisito formal a efectos de control (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rec. p. I-10385, apartado 50).
- 49 Por lo tanto, la sanción de que se trata no tiene por objeto garantizar la recaudación del impuesto del obligado al pago. En efecto, las autoridades competentes pueden proceder a tal recaudación independientemente de la imposición de una sanción por falta de registro.
- 50 Por lo que respecta, en segundo lugar, al método para la determinación de la cuantía de dicha sanción, procede señalar que ésta constituye un porcentaje fijo, igual al porcentaje del impuesto adeudado por las entregas efectuadas, aunque el objeto de la sanción no sea la recaudación del impuesto, tal como se ha indicado en el apartado precedente.
- 51 Por otra parte, procede destacar que, como se desprende de las observaciones escritas del Gobierno letón, el legislador letón ha adoptado nuevas disposiciones que gradúan las sanciones por falta de registro.
- 52 En el caso de autos no cabe excluir que el método para la determinación de la cuantía de la sanción pueda ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos indicados en el apartado 45 de la presente sentencia.
- 53 Por lo tanto, una sanción como esta puede resultar desproporcionada.
- 54 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la cuantía de la sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos consistentes en garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude, vistas las circunstancias del caso de autos y, en particular, la cantidad concretamente impuesta, así como la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputables al sujeto pasivo cuya falta de inscripción se sanciona.
- 55 Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no cabe excluir que sea contraria al principio de proporcionalidad una norma del Derecho nacional que permite imponer una multa, calculada aplicando el tipo normal del IVA al valor de los bienes objeto de las entregas efectuadas, a un particular que ha incumplido su obligación de inscribirse en el registro de sujetos pasivos del IVA y que no estaba obligado al pago de dicho impuesto. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la cuantía de la sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos consistentes en garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude, vistas las circunstancias del caso de autos y, en particular, la cuantía concretamente impuesta y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputables al sujeto pasivo cuya falta de inscripción se sanciona.

Sobre la limitación en el tiempo de los efectos de la respuesta del Tribunal de Justicia

- 56 En sus observaciones escritas, el Gobierno letón solicitó al Tribunal de Justicia que limitara en el tiempo los efectos de la presente sentencia, en el supuesto de que en ella se declarara que las entregas de madera, como las que son objeto de la primera cuestión prejudicial, no constituyen una «actividad económica» en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, o que una norma del Derecho nacional, como la que es objeto de la segunda cuestión prejudicial, es contraria al principio de proporcionalidad.

- 57 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede pronunciarse sobre la solicitud del Gobierno letón de limitar los efectos en el tiempo de la respuesta del Tribunal de Justicia a dicha cuestión.
- 58 Por lo que respecta a la limitación de los efectos en el tiempo de la respuesta del Tribunal de Justicia a la segunda cuestión, el Gobierno letón alega, en apoyo de su solicitud, que ha actuado de buena fe y que una sentencia en este sentido del Tribunal de Justicia tendría consecuencias económicas perjudiciales para el tesoro público, al elevarse a 900.000 LVL las multas impuestas por las autoridades competentes durante el período comprendido entre 2004 y 2008.
- 59 A este respecto, procede recordar que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición o un principio por él interpretados con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos requisitos esenciales, a saber, la buena fe de los sectores interesados y el riesgo de trastornos graves (véanse, en particular, las sentencias de 10 de enero de 2006, *Skov y Bilka*, C-402/03, Rec. p. I-199, apartado 51; de 18 de enero de 2007, *Brzeziński*, C-313/05, Rec. p. I-513, apartado 56 y jurisprudencia citada, y de 3 de junio de 2010, *Kalinchev*, C-2/09, Rec. p. I-4939, apartado 50).
- 60 Más concretamente, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy determinadas, en particular, cuando existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones o los principios del Derecho de la Unión, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión Europea (véanse, en particular, las sentencias de 27 de abril de 2006, *Richards*, C-423/04, Rec. p. I-3585, apartado 42; *Brzeziński*, antes citada, apartado 57, y *Kalinchev*, antes citada, apartado 51).
- 61 También, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias económicas que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación de los efectos de esa sentencia en el tiempo (sentencias de 20 de septiembre de 2001, *Grzelczyk*, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 52; de 15 de marzo de 2005, *Bidar*, C-209/03, Rec. p. I-2119, apartado 68; *Brzeziński*, antes citada, apartado 58, y *Kalinchev*, antes citada, apartado 52).
- 62 A este respecto, procede señalar que la cuantía global de las multas impuestas por las autoridades nacionales competentes durante el período comprendido entre 2004 y 2008, presentada por el Gobierno letón, no permite apreciar si dicha cuantía se refiere a las multas objeto de la segunda cuestión prejudicial. Además, la proporción de dicha cuantía que puede dar lugar a un reembolso tampoco ha sido comunicada al Tribunal de Justicia. Es necesario precisar, a este respecto, que, como se desprende de la conclusión a que ha llegado el Tribunal de Justicia en el marco del examen de dicha segunda cuestión prejudicial, únicamente deben ser objeto de reembolso las cuantías que excedan de lo necesario para garantizar la recaudación exacta del impuesto y para evitar el fraude.
- 63 En consecuencia, procede declarar que no puede considerarse probada la existencia de un riesgo de repercusiones económicas graves, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 60 de la presente sentencia, que pueda justificar una limitación de los efectos en el tiempo de la presente sentencia.
- 64 En estas circunstancias, no es necesario comprobar si se cumple el requisito relativo a la buena fe de los sectores interesados.

65 De estas consideraciones resulta que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia.

Costas

66 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 (Sala Segunda) declara:

- 1) **El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006, debe interpretarse en el sentido de que las entregas de madera efectuadas por una persona natural con la finalidad de paliar los efectos de un caso de fuerza mayor se inscriben dentro del marco de la explotación de un bien corporal que debe calificarse como «actividad económica» en el sentido de dicha disposición, siempre que tales entregas se realicen con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional apreciar el conjunto de elementos del caso de autos a fin de determinar si la explotación de un bien corporal, como un bosque, se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.**
- 2) **El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no cabe excluir que sea contraria al principio de proporcionalidad una norma del Derecho nacional que permite imponer una multa, calculada aplicando el tipo normal del impuesto sobre el valor añadido al valor de los bienes objeto de las entregas efectuadas, a un particular que ha incumplido su obligación de inscribirse en el registro de sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido y que no estaba obligado al pago de dicho impuesto. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la cuantía de la sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos consistentes en garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude, vistas las circunstancias del caso de autos y, en particular, la cuantía concretamente impuesta y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputables al sujeto pasivo cuya falta de inscripción se sanciona.**

Firmas