

Affaire C-515/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

14 octobre 2020

Jurisdiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

10 juin 2020

Partie requérante originaire, demanderesse en Revision et défenderesse en Revision :

B AG

Partie défenderesse originaire, défenderesse en Revision et demanderesse en Revision :

Finanzamt A

BUNDESFINANZHOF (Cour fédérale des Finances, Allemagne)

ORDONNANCE

En cause de :

B – AG

Requérante originaire, demanderesse en Revision et défenderesse en Revision

[omissis]

contre

Finanzamt A (Centre des impôts A)

Partie défenderesse originaire, défenderesse en Revision et demanderesse en Revision

Ayant pour objet la taxe sur le chiffre d'affaires de 2015

La cinquième chambre [Or. 2]

a décidé à l'audience du 10 juin 2020 :

dispositif

I. Les questions suivantes sont adressées à la Cour de justice de l'Union européenne :

1. Faut-il interpréter la notion de bois de chauffage figurant à l'article 122 de la directive 2006/112/CE en ce sens qu'elle couvre tout bois dont les propriétés objectives le destinent exclusivement à être brûlé ?

2. Un État membre qui instaure au titre de l'article 122 de la directive 2006/112/CE un taux réduit pour les livraisons de bois de chauffage peut-il en délimiter avec précision le champ d'application conformément à l'article 98, paragraphe 3, de la directive 2006/112/CE en se référant à la nomenclature combinée ?

3. Si la deuxième question appelle une réponse affirmative : un État membre peut-il exercer l'habilitation que lui confèrent l'article 122 de la directive 2006/112/CE et l'article 98, paragraphe 3, de la directive 2006/112/CE à délimiter le champ d'application du taux réduit de la taxe pour des livraisons de bois de chauffage en recourant à la nomenclature combinée, dans le respect du principe de neutralité fiscale, de telle manière que les livraisons de différentes formes de bois de chauffage, qui se distinguent dans leurs caractéristiques et propriétés objectives mais qui, du point de vue d'un consommateur moyen, servent, selon le critère de la similitude dans l'utilisation, au même besoin (en l'espèce : chauffer) et se trouvent de ce fait mutuellement en concurrence, sont soumises à des taux distincts de taxe ?

II. Il est sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne aura statué.

M o t i f s

I.

- 1 Le litige porte sur l'application du taux réduit de la taxe à la livraison de bois déchiqueté.
- 2 La requérante originaire, demanderesse en Revision et défenderesse en Revision (ci-après la « requérante ») commercialisait en 2015 (année litigieuse) notamment du bois déchiqueté portant les appellations protégées « Flokets weiss » (bois déchiqueté dit industriel) et « Flokets natur » (bois déchiqueté dit forestier) et faisait tourner des installations de chauffage au bois déchiqueté.

- 3 Le bois déchiqueté industriel provient de la découpe de grumes dont les chutes sont réduites en bois déchiqueté par des broyeurs hachoirs. **[Or. 3]**
- 4 Le bois déchiqueté forestier provient des houppiers et des taillis issus de l'entretien des forêts. Les résidus de bois sont broyés par une machine dans la forêt et ensuite séchés par la requérante.
- 5 Le 14 décembre 2015, la requérante a livré à la commune A du bois déchiqueté et lui a facturé à ce titre le 31 décembre 2015 ...euros majorés de 7 % de taxe (...euros).
- 6 En décembre 2015 également, la requérante a livré du bois déchiqueté industriel à la paroisse B. La requérante a facturé à ce titre le 31 décembre 2015 un montant de ...euros majoré de 7 % de taxe sur le chiffre d'affaires (... euros). De surcroît, la requérante a évacué pour la paroisse les cendres issues de la combustion du bois déchiqueté. Aucune rémunération distincte n'était à verser à ce titre.
- 7 Dans le cadre d'une convention de « suivi du fonctionnement d'une installation de chauffage au bois déchiqueté incluant l'entretien et le nettoyage » passée avec la commune C, la requérante a livré en décembre 2015 du bois déchiqueté comme combustible (bois déchiqueté forestier avec ajout éventuel de « pukets » [résidus de bois agglomérés en rondelles] de 50 % maximum) et assuré l'évacuation des cendres, le fonctionnement de la chaudière à combustible solide y compris le nettoyage de la chaudière, l'entretien et le fonctionnement de l'installation de la chaudière de chauffage et du système d'alimentation en combustible avec le dimensionnement. La requérante a facturé ses prestations... euros majorés de 7 % de taxe (...euros) le 31 décembre 2015.
- 8 Dans la déclaration provisoire de décembre 2015, la requérante a appliqué aux prestations fournies à la commune A, à la paroisse B et à la commune C, le taux normal (de 19 %) conformément à l'indication que la partie défenderesse, défenderesse en Revision et demanderesse en Revision (Finanzamt) avait donnée lors d'un contrôle spécial antérieur de la taxe sur le chiffre d'affaires.
- 9 La requérante l'a contestée [omissis] [indications propres à la procédure nationale].
- 10 Le Finanzgericht (tribunal des Finances) a fait en partie droit à la requête. Les livraisons de bois déchiqueté à la commune A et à la paroisse B (y compris la prestation annexe d'évacuation des cendres) seraient soumises au taux réduit de la taxe au titre de l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires ; ci-après l'« UStG ») dans la version en vigueur l'année litigieuse **[Or. 4]** lu conjointement avec le numéro 48, sous a), de l'annexe 2 de l'UStG. Il a estimé, en revanche, que le bouquet de prestations que la requérante a fourni à la commune C est imposé au taux normal car il constitue une prestation globale homogène. La requérante et le Finanzamt ont chacun saisi à leur tour le Bundesfinanzhof d'une Revision.

II.

11 La chambre de céans adresse à la Cour de justice de l'Union européenne les questions en interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA ») énoncées en tête.

12 **1. Cadre juridique**

a) Droit de l'Union

L'article 98 de la directive TVA dispose :

« 1. Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.

2. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.

Les taux réduits ne sont pas applicables aux services fournis par voie électronique, à l'exception des services relevant du point 6) de l'annexe III.

3. En appliquant les taux réduits prévus au paragraphe 1 aux catégories qui se réfèrent à des biens, les États membres peuvent recourir à la nomenclature combinée pour délimiter avec précision la catégorie concernée. »

13 Les articles 109 et suivants de la directive TVA définissent les conditions dans lesquelles certains États membres peuvent appliquer différentes mesures en matière de taux réduits jusqu'à l'introduction du régime définitif.

14 Sur ce point, l'article 122 de la directive TVA prévoit :

« Les États membres peuvent appliquer un taux réduit aux livraisons de [...] bois de chauffage. »

15 L'annexe I du règlement (CEE) n° 2658/87 du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun, telle que modifiée par le règlement d'exécution (UE) n° 1101/2014 de la Commission, du 16 octobre 2014, [Or. 5] (nomenclature combinée NC) comporte à la position 4401 les sous-positions suivantes :

16

Code NC	Désignation des marchandises
4401	Bois de chauffage en rondins, bûches, ramilles, fagots ou sous formes similaires ; bois en plaquettes ou en particules ; sciures, déchets et débris de bois, même agglomérés sous forme de

	bûches, briquettes, boulettes ou sous formes similaires
4401 10 00	– Bois de chauffage en rondins, bûches, ramilles, fagots ou sous formes similaires
	– Bois en plaquettes ou en particules
4401 21 00	– – de conifères
4401 22 00	– – autres que de conifères
	– Sciures, déchets et débris de bois, même agglomérés sous forme de bûches, briquettes, boulettes ou sous formes similaires
4401 31 00	– – Boulettes de bois
4401 39	– – autres
4401 39 20	– – – agglomérés (sous forme de briquettes, par exemple)
	– – – autres
4401 39 30	– – – – Sciures
4401 39 80	– – – – autres

17 b) **Droit national**

L'article 12, paragraphe 1 et paragraphe 2, point 1, de l'UStG dispose :

« (1) Le taux applicable aux opérations imposables s'élève à 19 % de la base d'imposition [...]

(2) Le taux est réduit à 7 % pour les opérations suivantes :

1. la livraison, l'importation ou l'acquisition intracommunautaire des biens visés à l'annexe 2, à l'exception des biens mentionnés au numéro 49, sous f), et aux numéros 53 et 54 ; [...] » **[Or. 6]**

Le numéro 48 de l'annexe 2 à l'UStG se lit comme suit :

18

Numéro d'ordre	Désignation de la marchandise	Tarif douanier (chapitre, position, sous position)
48	Bois, à savoir	
	Bois de chauffage en rondins, bûches, ramilles, fagots ou sous formes similaires	Sous-position 4401 10 00
	b) Sciures, déchets et débris de bois, même agglomérés sous forme de bûches, briquettes, boulettes ou sous formes similaires	Sous-position 4401 30

19 **2. Observations préalables**

a) **Régime légal en droit national**

À l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'UStG lu en combinaison avec le numéro 48 de l'annexe 2 à l'UStG, le législateur allemand a prévu une réduction de la taxe à 7 % de de la base d'imposition pour les livraisons de certains types de bois.

20 L'annexe 2 de l'UStG se réfère pour la délimitation au tarif douanier commun de la Communauté européenne fondé sur la NC du Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises [omissis] [références à une jurisprudence nationale]. Selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof, la question de la classification d'objets dans ces positions ou sous-positions – et de ce fait l'étendue du champ d'application du taux réduit de la taxe – se résout dès lors exclusivement selon les règles et notions du tarif douanier commun [omissis] [références à une jurisprudence nationale]. Pour la question de l'application du taux réduit de la taxe il est dès lors décisif de savoir si le bois décheté en cause ici doit être classé dans le tarif douanier dans une des sous-positions 4401 10 00 ou 4401 30 NC.

21 Dans la version en vigueur l'année litigieuse, la NC ne comporte cependant plus la sous-position 4401 30 NC à laquelle se réfère le numéro 48, sous b), de l'annexe 2 de l'UStG. Toutefois, selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof, la NC peut continuer à servir de référence pour l'application du taux réduit de la taxe car, si le numéro de la position a été modifié (à présent : sous-positions 4401 31 ou [Or. 7]

4401 39 NC), la teneur de la description de la marchandise est restée inchangée [omissis] [références à une jurisprudence nationale].

22 b) Application du taux normal aux livraisons de bois déchiqueté dans la délimitation du tarif douanier

Dans la délimitation du tarif douanier à retenir par conséquent, la taux réduit de la taxe ne s'envisage pas pour les livraisons de bois déchiqueté car ceux-ci sont à regrouper comme bois sous la forme de bois en particules dans les sous-positions 4401 21 00 ou 4401 22 00 NC et ne relèvent de ce fait pas de l'article 12, paragraphe 2, point 1), de l'UStG lu conjointement avec le numéro 48 de l'annexe 2 à l'UStG. La chambre de céans n'a aucun doute sur l'interprétation des sous-positions de la NC visées dans cette mesure.

23 aa) Il ne s'agit pas de bois de chauffage « sous une forme similaire » à des rondins, etc.

D'après les constats du Finanzgericht, qui s'imposent obligatoirement à la chambre de céans [omissis] [références au droit national], le bois déchiqueté trouve en général une utilisation différente, cependant, d'après les autres constats faits par le Finanzgericht, le bois déchiqueté en cause ici est exclusivement destiné à être utilisé comme bois de chauffage en raison de son degré de séchage.

24 Cependant, le fait que les sous-positions 4401 21 et 4401 22 NC couvrent expressément le « bois en particules » s'oppose à l'idée que le bois déchiqueté puisse être assimilé à du bois de chauffage « sous une forme similaire » à des rondins, bûches etc de la sous-position 4401 10 00 NC [omissis] [références à une jurisprudence nationale].

25 bb) Le bois déchiqueté forestier n'est pas un déchet ni un débris de bois

D'après la jurisprudence du Bundesfinanzhof, le bois déchiqueté ne peut pas être qualifié de déchet ou de débris de bois de la sous-position 4401 30 NC – ancienne – (devenue sous positions 4401 31 ou 4401 39 NC) car le bois déchiqueté forestier provient des houppiers et des taillis issus de l'entretien des forêts et donc de bois bruts de la position 4403 [omissis] [références à une jurisprudence nationale].

26 cc) Le bois déchiqueté industriel n'est pas un déchet ni un débris de bois

Le bois déchiqueté industriel non plus ne saurait être qualifié de déchet ou de débris de bois de la sous-position 4401 30 NC – ancienne – (devenue sous positions 4401 31 ou 4401 39 NC) car, dans le sens général des termes, les produits issus de la valorisation d'un déchet ne sont plus considérés comme étant eux-mêmes des déchets [omissis] [références à une jurisprudence nationale]. **[Or. 8]** La sous-position 4401 30 NC ancienne ne s'en écarte expressément qu'en cas de traitement sous la forme de pressage mais pas dans le cas en cause ici de hachage [omissis] [références à une jurisprudence nationale].

27 **c) Application du taux réduit de la taxe à des livraisons d'autres formes de bois de chauffage**

Ainsi que nous l'avons exposé au point II.2.b aa, le bois déchiqueté en cause ici est exclusivement destiné à être utilisé comme combustible. Il se trouve en concurrence avec d'autres formes de bois qui, telles les bûches et la sciure pressée en granulés ou en briquettes, servent généralement de combustible et dont la livraison est soumise au taux réduit de la taxe au titre de l'article 12, paragraphe 2, point 1), de l'UStG lu conjointement avec le numéro 48 de l'annexe 2 à l'UStG.

28 **3. Sur la première question**

a) **Doutes à dissiper dans l'interprétation du droit de l'Union**

La première question préjudicielle concerne l'interprétation de la notion de « bois de chauffage » figurant à l'article 122 de la directive TVA. À notre connaissance, la Cour de justice n'a pas eu l'occasion à ce jour de se prononcer sur ce point. Dans la mesure où le droit de l'Union, comme en l'espèce l'article 122 de la directive TVA, ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres, les États membres sont tenus de respecter, lorsqu'ils précisent les catégories des biens auxquelles ils appliquent un taux réduit de TVA, les contours des catégories, tels qu'interprétés par la Cour de justice (voir arrêt du 17 janvier 2013, Commission/Espagne, C-360/11, EU:C:2013:17, points 19 et suivants).

29 Pour interpréter la notion de « bois de chauffage » figurant à l'article 122 de la directive TVA, le sens général du terme (voir arrêt du 17 janvier 2013, Commission/Espagne, C-360/11, EU:C:2013:17, point 63 sur l'annexe III de la directive TVA), pourrait militer en ce sens qu'elle couvre tout bois dont les propriétés objectives le destinent exclusivement à être brûlé. Tant la caractéristique de l'exclusivité que le caractère déterminant des propriétés objectives du bois, abstraction faite des intentions subjectives, répondraient au principe d'interprétation stricte des taux réduits de la taxe (arrêt du 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, point 32). Ce principe pourrait revêtir ici une importance d'autant plus grande que l'article 122 de la directive TVA est une dérogation admise à titre transitoire seulement (voir arrêts du 28 février 2012, Commission/France, C-119/11, non publié, EU:C:2012:104, point 29 ; et [Or. 9] du 7 mars 2002, Commission/Finlande, C-169/00, EU:C:2002:149, point 34).

30 **b) Pertinence de la question préjudicielle**

L'interprétation de la notion de livraison de bois de chauffage figurant à l'article 122 de la directive TVA intéresse la solution du litige en ce qu'elle sert de fondement pour vérifier si les livraisons de bois déchiqueté en cause ici relèvent de la faculté d'appliquer un taux réduit de la taxe au titre de l'article 122 de la directive TVA. Tel serait le cas dans une interprétation allant dans le sens précité en ce que, ainsi que nous l'avons exposé au point II.2b aa, le bois déchiqueté en cause ici est exclusivement destiné à être utilisé comme combustible.

31 4. Sur la deuxième question

a) Doutes à dissiper dans l'interprétation du droit de l'Union

Au reste, la chambre de céans se demande si, dans l'exercice de la faculté de l'article 122 de la directive TVA, les États membres sont habilités à délimiter avec précision le champ d'application d'un taux réduit de la taxe pour des livraisons de bois de chauffage en recourant à la NC. L'article 98, paragraphe 3, de la directive TVA prévoit en principe une telle habilitation. La chambre de céans se demande néanmoins si cette habilitation s'étend également aux cas de l'article 122 de la directive TVA ou reste au contraire limitée aux cas d'application d'un taux réduit de la taxe à la livraison d'objets des catégories énumérées à l'annexe III de la directive TVA.

- 32 Pourrait militer en faveur de cette limitation, le fait, tout d'abord, que, par les termes « aux catégories », l'article 98, paragraphe 3, de la directive TVA renvoie à l'énoncé du paragraphe 2 de l'article 98 qui vise les « catégories figurant à l'annexe III ». De plus, dans l'économie interne de l'article 98 de la directive TVA, le paragraphe 2 concrétise la disposition du paragraphe 1 de l'article auquel se réfère expressément l'article 98, paragraphe 3, de la directive TVA.
- 33 D'autre part, la référence dans l'article 98, paragraphe 3, de la directive TVA à l'« [application des] taux réduits prévus au paragraphe 1 » de l'article, disposant simplement que les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits, pourrait aussi se comprendre en ce sens que l'habilitation à délimiter en recourant à la NC est indépendante de la disposition sur laquelle repose la faculté de chacun des États membres d'appliquer un taux réduit de la taxe. Cela correspondrait au fait que l'article 122 de la directive TVA étend, à titre transitoire, la faculté que confère l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA d'appliquer un taux réduit [Or. 10] de TVA (voir arrêt du 5 septembre 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, point 44 sur l'article 103 de la directive TVA).
- 34 On ne doit pas perdre de vue à cet égard qu'en raison du caractère transitoire de la disposition, il eût été difficile sur le plan de la technique juridique, d'inclure les catégories d'objets visées à l'article 122 de la directive TVA, en l'espèce le bois de chauffage, dans l'article 98, paragraphe 2, lu conjointement avec l'annexe III de la directive TVA. Dans ce contexte, la circonstance que l'habilitation à délimiter en recourant à la NC figure à présent en dehors de l'annexe III de la directive TVA, contrairement à ce que prévoyait l'ancienne disposition de l'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, lu conjointement avec l'annexe H, de la sixième directive 77/388/CEE (ci-après la « directive 77/388/CEE ») dans les versions qui ont suivi la modification apportée par la directive 92/77/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, pourrait militer en faveur d'une décision délibérée des auteurs de la directive d'étendre cette habilitation également aux possibilités d'appliquer un taux réduit de la taxe inscrites dans les dispositions transitoires des articles 109 et suivants de la directive TVA.

35 **b) Pertinence de la question préjudicielle**

La deuxième question posée par la chambre de céans intéresse la solution à donner à la Revision du Finanzamt. L'habilitation donnée aux États membres par le droit de l'Union, en cas de réponse affirmative, de délimiter le champ d'application d'un taux réduit de la taxe (également) au titre de la faculté de l'article 122 de la directive TVA en recourant à la NC justifie d'interpréter le numéro 48 de l'annexe 2 à l'UStG au regard exclusif du tarif douanier ; il faudrait alors voir la réponse à la troisième question.

36 Si en revanche la deuxième question devait appeler une réponse négative et que l'interprétation du numéro 48 de l'annexe 2 à l'UStG ne pourrait pas se faire au regard exclusif du tarif douanier, le libellé de la désignation des marchandises figurant dans la colonne 2 serait déterminante pour son interprétation tandis que la restriction à une sous position du tarif douanier, figurant dans la colonne 3, n'aurait pas d'importance déterminante. Les livraisons de bois déchiqueté, qui font l'objet du présent litige, seraient dès lors soumises au taux réduit de la TVA au titre de l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'UStG lu conjointement avec le numéro 48, sous a, de l'annexe 2 à l'UStG, en raison de leur destination exclusive à la valorisation thermique en tant que bois de chauffage « sous forme similaire » aux rondins, aux bûches etc.

37 **5. Sur la troisième question**

a) Doutes à dissiper sur l'interprétation du droit de l'Union

aa) Application sélective du taux réduit de TVA (uniquement) dans le [Or. 11] respect du principe de neutralité fiscale

Dès lors que les États membres sont habilités à appliquer un taux réduit de TVA à l'égard de certaines catégories de prestations, ils peuvent décider, d'après la jurisprudence de la Cour de justice, de n'appliquer le taux réduit de la taxe qu'à un aspect concret et spécifique de la catégorie voulue. Lorsqu'un État membre décide d'appliquer le taux réduit de TVA de cette manière sélective, il lui incombe néanmoins de respecter le principe de neutralité fiscale. Ce principe s'oppose à ce que des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente du point de vue de la TVA (voir en général arrêt du 27 juin 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., C-597/17, EU:C:2019:544, points 44 et suivants et jurisprudence citée).

38 **bb) Doutes quant au critère permettant de déterminer la similitude de deux objets**

Les doutes de la chambre de renvoi concernent le critère qui doit être appliqué dans le contexte de l'application sélective du taux réduit de TVA dans la détermination de la similitude de deux objets.

- 39 Sur ce point, la chambre de céans a rendu une décision [omissis] [référence de jurisprudence] sur l'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, lu conjointement avec l'annexe H, de la directive 77/388/CEE, selon laquelle des objets qui doivent être classés dans des sous positions différentes de la NC ne sont pas semblables, indépendamment d'un champ d'application identique, et ne doivent pas, de ce fait, même pour respecter le principe de neutralité fiscale, être soumis au même taux de TVA.
- 40 Dans l'intervalle, la Cour de justice a néanmoins déterminé à l'égard du principe de neutralité fiscale que, pour déterminer si deux objets ou prestations de services sont semblables, il y a lieu de tenir principalement compte du point de vue du consommateur moyen, tout en évitant des distinctions artificielles fondées sur des différences insignifiantes (arrêts du 27 février 2014, *Pro Med Logistik et Pongratz*, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 53 ; et du 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719, point 43). Deux objets ou prestations de services sont donc semblables lorsqu'ils présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation, et lorsque les différences existantes n'influent pas de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'un ou à l'autre desdits objets ou prestations (arrêts du 27 juin 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, C-597/17, EU:C:2019:544, points 48 ; et du 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719, point 44). **[Or. 12]**
- 41 Dans ce contexte, la chambre de renvoi doute qu'elle puisse maintenir sa jurisprudence selon laquelle un classement différent dans le tarif douanier exclut que les objets en question soient semblables. En effet, alors que le point de vue du consommateur moyen, décisif selon la jurisprudence citée de la Cour de justice, requiert d'examiner la similitude au regard de l'utilisation que le consommateur moyen fait de la prestation, il se trouve que, dans le tarif douanier, le classement des marchandises se fait, de manière générale, selon leurs seules caractéristiques et propriétés objectives (voir en dernier lieu arrêt du 30 avril 2020, *DHL Logistics (Slovakia)*, C-810/18, EU:C:2020:336, point 25 et jurisprudence citée) : certes, la destination du produit peut également constituer un critère objectif de classement pour autant qu'elle soit inhérente audit produit (arrêt du 30 avril 2020, *DHL Logistics (Slovakia)*, C-810/18, EU:C:2020:336, point 26 et jurisprudence citée). Toutefois, la destination du produit ne peut constituer un critère pertinent que dans la mesure où le classement ne peut pas se faire sur la seule base des caractéristiques et des propriétés objectives du produit (arrêt du 5 septembre 2019, *TDK-Lambda Germany*, C-559/18, EU:C:2019:667, point 27).
- 42 En l'espèce, la contradiction entre les deux critères apparaît clairement : du point de vue d'un consommateur moyen, le bois déchiqueté, en cause ici, ne présente pas de différences essentielles par rapport à d'autres formes de bois de chauffage, et notamment aux déchets de bois agglomérés en granulés ou en briquettes dont la livraison se voit appliquer (comme nous l'avons déjà exposé au point II.2.c) le taux réduit de la taxe, car ils sont employés de manière semblable comme

combustible et pour produire de la chaleur dans des installations de chauffage. En revanche, du point de vue de ses caractéristiques et propriétés objectives, le bois déchiqueté se distingue sensiblement des autres formes de bois de chauffage du fait de la forme particulière de traitement par hachage, de l'aspect qui en résulte et des conditions externes de son utilisation en tant que combustible. Selon le critère, on admettra ou récusera dès lors que le bois déchiqueté est semblable à d'autres formes de bois de chauffage.

43 **cc) Portée de l'habilitation à délimiter en recourant à la NC**

Au cœur des doutes quant au critère à appliquer ici pour déterminer la similitude se trouve la question de la portée de l'habilitation des États membres à délimiter avec précision le champ d'application d'un taux réduit de la taxe, en l'espèce pour des livraisons de bois de chauffage, en recourant à la NC. Si la similitude devait se déterminer du seul point de vue d'un consommateur moyen, la possibilité d'établir une délimitation en recourant à la NC serait en définitive vaine en l'espèce en raison des différences exposées ci-dessus au point bb) et, au-delà du cas d'espèce, extrêmement [Or. 13] restreinte de manière générale, alors que les États membres y sont expressément habilités aux termes de l'article 98, paragraphe 3, de la directive TVA.

44 La Cour de justice a rappelé à son tour, il est vrai dans un autre contexte, que le principe de neutralité fiscale ne peut aller à l'encontre d'une dérogation expressément prévue par le législateur et porter atteinte à l'effet utile de celle-ci (arrêt du 8 février 2018, Commission/Allemagne, C-380/16, non publié, EU:C:2018:76, point 58 ; voir également les conclusions de l'avocat général Sharpston dans l'affaire Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:276, point 60). Cependant, la limitation du principe de neutralité fiscale dépend ici de l'exercice par l'État membre de l'habilitation à établir une délimitation en recourant à la NC et ne repose dès lors qu'indirectement sur une règle de la directive TVA.

45 Si cependant l'habilitation prévue à l'article 98, paragraphe 3, de la directive TVA constituait une dérogation expressément prévue par le législateur dans le sens précité, un mode d'utilisation, qui n'a pas à être envisagé dans le classement tarifaire, et le point de vue du consommateur moyen à cet égard, ne pourrait pas s'opposer à l'application du taux normal reposant sur une délimitation établie en recourant à la NC. Cela répondrait également au principe de l'interprétation stricte des taux réduits de la taxe qui doit s'appliquer parallèlement au principe de neutralité fiscale (arrêt du 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, point 32). Une telle interprétation stricte pourrait se justifier d'autant plus en l'espèce que l'article 122 de la directive TVA est une exonération autorisée uniquement pendant une période transitoire (voir arrêts du 28 février 2012, Commission/France, C-119/11, non publié, EU:C:2012:104, point 29 ; et du 7 mars 2002, Commission/Finlande, C-169/00, EU:C:2002:149, point 34).

46 **b) Pertinence de la question préjudicielle**

Si la deuxième question appelle une réponse affirmative, la troisième question posée par la chambre de céans intéresse également la solution à donner à la Revision du Finanzamt. Si la troisième question devait appeler une réponse affirmative, la Revision du Finanzamt serait fondée et le recours devrait être rejeté à ce titre. Si, en revanche, la troisième question devait appeler une réponse négative, la Revision du Finanzamt devrait être rejetée pour défaut de fondement.

47 À ce stade de son examen et indépendamment de la réponse qui sera donnée aux questions préjudicielles, la chambre de céans estime non fondée la Revision de la requérante, par laquelle elle attaque l'appréciation du Finanzamt selon laquelle le bouquet de prestations fourni à la commune C est une prestation globale uniforme qui doit être imposée au taux normal. **[Or. 14]**

48 **6. Sur le fondement de la question préjudicielle**

Le renvoi préjudiciel est fondé sur l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

49 **7. Sur la suspension de la procédure**

[omissis]

DOCUMENT DE TRAVAIL