

**Asunto C-515/20****Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

14 de octubre de 2020

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

**Fecha de la resolución de remisión:**

10 de junio de 2020

**Parte recurrente:**

B AG

**Parte recurrida:**

Finanzamt A (Oficina tributaria)

**Objeto del procedimiento principal**

Directiva 2006/112 — Interpretación del concepto de «madera para leña» al que se refiere el artículo 122 — Licitud de la utilización por un Estado miembro de la nomenclatura combinada para delimitar el ámbito de aplicación del artículo 122 — Criterios aplicables

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

**Cuestiones prejudiciales**

- 1) ¿Debe interpretarse el concepto de madera para leña que se menciona en el artículo 122 de la Directiva 2006/112/CE en el sentido de que comprende toda madera destinada exclusivamente, conforme a sus propiedades objetivas, a la combustión?

- 2) Un Estado miembro que, fundándose en el artículo 122 de la Directiva 2006/112/CE, establece un tipo reducido para las entregas de madera para leña, ¿puede utilizar la nomenclatura combinada con objeto de delimitar con exactitud el ámbito de aplicación de dicho gravamen reducido en virtud del artículo 98, apartado 3, de la Directiva 2006/112/CE?
- 3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, ¿puede un Estado miembro, respetando el principio de neutralidad fiscal, ejercer la facultad que le confieren el artículo 122 y el artículo 98, apartado 3, de la Directiva 2006/112/CE de delimitar el ámbito de aplicación del tipo impositivo reducido aplicable a las entregas de madera para leña utilizando la nomenclatura combinada de tal manera que queden sujetas a tipos impositivos diferentes las entregas de madera para leña en diferentes formas, que se distinguen por sus características y propiedades objetivas, aunque desde el punto de vista de un consumidor medio, según el criterio de utilización comparable, satisfagan las mismas necesidades (en este caso, de calefacción) y, por tanto, se encuentren en situación de competencia?

### **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

Anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y Estadística y al Arancel Aduanero Común, en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1101/2014 de la Comisión, de 16 de octubre de 2014 (nomenclatura combinada; en lo sucesivo, «NC»)

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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, en su versión resultante de la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, en particular el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, en relación con el anexo H

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, especialmente los artículos 98 y 122

### **Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG»), en particular el artículo 12, apartado 2, punto 1, en relación con el punto 48 del anexo 2

### **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 Las partes discrepan sobre la aplicación del tipo reducido del impuesto sobre el volumen de negocios a las entregas de partículas de madera.
- 2 En diciembre de 2015, la recurrente realizó entregas de partículas de madera a diferentes clientes, cargando, junto al precio correspondiente, un impuesto del 7 %.
- 3 La recurrida entiende que no procede aplicar a las entregas en cuestión el tipo reducido del 7 % del impuesto sobre el volumen de negocios, sino el tipo normal (19 %). La recurrente sostiene lo contrario.

### **Breve exposición de los motivos de la petición de decisión prejudicial**

#### *Marco legal*

#### *Derecho de la Unión*

- 4 El artículo 98 de la Directiva 2006/112 establece:
  - «1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.
  2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

[...]

  3. Al aplicar los tipos reducidos establecidos en el apartado 1 a las categorías que se refieren a bienes, los Estados miembros podrán utilizar la nomenclatura combinada con objeto de delimitar con exactitud cada una de dichas categorías.»
- 5 A tenor del artículo 122 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros pueden aplicar un tipo reducido, entre otras, a las entregas de madera para leña. Este artículo forma parte de las disposiciones especiales de la Directiva aplicables hasta que se introduzca el régimen definitivo (artículos 109 y ss.).
- 6 La nomenclatura combinada (NC) contiene las siguientes subpartidas de la partida 4401:

Código NC	Designación de la mercancía
4401	Leña; madera en plaquitas o partículas; aserrín, desperdicios y desechos, de madera, incluso aglomerados en leños, briquetas, «pellets» o formas similares
4401 10 00	– Leña
	– Madera en plaquitas o partículas
4401 21 00	– — De coníferas

4401 22 00	— — Distinta de la de coníferas
	— Aserrín, desperdicios y desechos, de madera, incluso aglomerados en leños, briquetas, «pellets» o formas similares
4401 31 00	— — «Pellets» de madera
4401 39	— — Los demás
4401 39 20	— — — Aglomerados (por ejemplo: briquetas)
	— — — Los demás
4401 39 30	— — — — Aserrín de madera
4401 39 80	— — — — Los demás

### *Derecho nacional*

- 7 El legislador alemán estableció en el artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG, en relación con el punto 48 del anexo 2 de esta, un tipo reducido del 7 %, en particular, para las entregas de determinadas formas de madera, a saber: a) leña, y b) aserrín, desperdicios y desechos, de madera, incluso aglomerados en leños, briquetas, «pellets» o formas similares.
- 8 El anexo 2 de la UStG se remite a la nomenclatura combinada (NC). Por consiguiente, atendiendo a la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, la cuestión de la clasificación de los bienes en las partidas o subpartidas de la NC y, por tanto, del ámbito de aplicación del tipo reducido deben resolverse exclusivamente a partir de disposiciones y conceptos arancelarios.
- 9 Así pues, con arreglo a la delimitación arancelaria que debe realizarse en ese sentido, no cabe aplicar el tipo reducido a las entregas de partículas de madera, puesto que estas últimas deben clasificarse como madera en partículas en las subpartidas 4401 21 00 o 4401 22 00 de la NC y, por tanto, no están comprendidas por el artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG, en relación con el punto 48 del anexo 2 de esta.
- 10 Las partículas de madera controvertidas en el presente asunto están destinadas exclusivamente a ser utilizadas como material combustible. Compiten con otras formas de madera que se utilizan habitualmente como material combustible, como los leños y el aserrín aglomerado en «pellets» o briquetas, cuya entrega está sujeta al tipo reducido del impuesto en virtud del artículo 12, apartado 2, punto 1, de la UStG, en relación con el punto 48 del anexo 2 de esta.

### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

- 11 La primera cuestión prejudicial versa sobre la interpretación del concepto de «madera para leña» que figura en el artículo 122 de la Directiva 2006/112. Siempre que el Derecho de la Unión no se remita expresamente al Derecho de los Estados miembros, como ocurre en el presente asunto con el citado artículo 122, los Estados miembros están obligados a respetar, en la precisión de las categorías particulares de bienes a las que aplican el tipo reducido de IVA, la definición de

las categorías derivada de la interpretación sentada por el Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 17 de enero de 2013, Comisión/España, C-360/11, EU:C:2013:17, apartados 19 y ss.).

- 12 Por lo que se refiere a la interpretación del concepto de «madera para leña» que figura en el artículo 122 de la Directiva 2006/112, el lenguaje común (véase la sentencia de 17 de enero de 2013, Comisión/España, C-360/11, EU:C:2013:17, apartado 63, acerca del anexo III de la Directiva 2006/112) parece indicar que abarca toda la madera que, de acuerdo con sus propiedades objetivas, se destina exclusivamente a la combustión.

### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

- 13 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, en el ejercicio de la facultad prevista en el artículo 122 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros están autorizados a utilizar la NC con objeto de delimitar con exactitud el ámbito de aplicación de un tipo reducido a las entregas de madera para leña. El artículo 98, apartado 3, de la Directiva 2006/112 en principio prevé tal facultad. No obstante, resulta dudoso si esa facultad se extiende también a los supuestos del artículo 122 o si se limita a las entregas de bienes comprendidas en las categorías que figuran en el anexo III de la Directiva.
- 14 A favor de tal limitación podría aducirse que, mediante el concepto de «dichas categorías», el artículo 98, apartado 3, de la Directiva 2006/112 está refiriéndose al apartado 2 de la disposición, que se remite a las «categorías que figuran en el anexo III». Además, siguiendo la sistemática de la disposición, el artículo 98, apartado 2, concreta lo establecido en su apartado 1, al que se refiere el artículo 98, apartado 3, como se desprende de la claridad de sus términos.
- 15 Por otra parte, la referencia que hace el artículo 98, apartado 3, de la Directiva 2006/112 a «aplicar los tipos reducidos establecidos en el apartado 1» también podría interpretarse en el sentido de que la facultad de realizar una delimitación utilizando la NC existe cualquiera que sea la disposición en la que se base la posible aplicación por cada Estado miembro de un tipo reducido. Ello se ajustaría al hecho de que el artículo 122 amplíe, con carácter transitorio, la posibilidad derivada del artículo 98, apartados 1 y 2, de aplicar un tipo reducido del IVA (véase la sentencia de 5 de septiembre de 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, apartado 44, respecto del artículo 103 de la Directiva).
- 16 Debido a su naturaleza transitoria, habría sido difícil, desde el punto de vista de la técnica jurídica, incluir las categorías de bienes contempladas en el artículo 122 de la Directiva 2006/112 en el artículo 98, apartado 2, de esta, en relación con el anexo III. En este contexto, podría considerarse que el hecho de que la facultad de delimitación utilizando la NC, a diferencia de la regulación anterior en el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, en relación con el anexo H de la Directiva 77/388, se regule ahora fuera del anexo III de la Directiva 2006/112 es indicativo de una decisión deliberada del legislador de extender esta facultad también a la

posible aplicación de un tipo reducido prevista en las disposiciones transitorias de los artículos 109 y siguientes de la Directiva 2006/112.

***Sobre la tercera cuestión prejudicial***

*Aplicación selectiva del tipo reducido del IVA (únicamente) respetando el principio de neutralidad fiscal*

- 17 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando los Estados miembros están autorizados a aplicar un tipo reducido a determinadas categorías de prestaciones, pueden optar por aplicar el tipo reducido únicamente a un aspecto concreto y específico de cada categoría. Sin embargo, cuando un Estado miembro opta por aplicar de modo selectivo el tipo reducido del IVA, debe respetar el principio de neutralidad fiscal. Este principio se opone a que entregas de bienes o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta a los efectos del IVA (véase la sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C-597/17, EU:C:2019:544, apartados 44 y ss.).

*Dudas sobre el criterio para determinar la similitud entre dos bienes*

- 18 Las dudas del órgano jurisdiccional remitente se refieren al criterio que debe seguirse, en el marco de la aplicación selectiva del tipo reducido del IVA, para determinar la similitud entre dos bienes.
- 19 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente ha declarado, sobre el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, en relación con el anexo H de la Directiva 77/388, que los bienes que deben clasificarse en distintas subpartidas de la NC, con independencia de que abarquen idénticos ámbitos, no son similares y, por tanto, no deben estar sujetos al mismo tipo de IVA, ni siquiera en aplicación del principio de neutralidad fiscal.
- 20 Sin embargo, paralelamente, el Tribunal de Justicia ha señalado, por lo que respecta al principio de neutralidad fiscal, que para determinar si dos bienes o servicios son similares, debe tenerse en cuenta principalmente el punto de vista del consumidor medio, evitando distinciones artificiales basadas en diferencias insignificantes (sentencias de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz, C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111, apartado 53, y de 10 de noviembre de 2011, The Rank Group, C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719, apartado 43). Dos entregas de bienes o prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, en función del criterio de que su utilización sea comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen considerablemente en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de esos bienes o de esas prestaciones de servicios (sentencias de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C-597/17,

EU:C:2019:544, apartado 48, así como de 10 de noviembre de 2011, *The Rank Group*, C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719, apartado 44).

- 21 En estas circunstancias, la Sala remitente duda si mantener su línea jurisprudencial según la cual una clasificación arancelaria distinta excluye la similitud de los bienes de que se trate. En efecto, mientras que el punto de vista del consumidor medio, pertinente según la jurisprudencia antes citada del Tribunal de Justicia, exige un análisis de la similitud en razón de la utilización de la prestación por el consumidor medio, para la clasificación arancelaria de las mercancías debe atenderse, por lo general, solo a sus características y propiedades objetivas [véase, recientemente, la sentencia de 30 de abril de 2020, *DHL Logistics (Slovakia)*, C-810/18, EU:C:2020:336, apartado 25]. Ciertamente, el destino del producto también puede constituir un criterio objetivo de clasificación, siempre que sea inherente a ese producto [sentencia de 30 de abril de 2020, *DHL Logistics (Slovakia)*, C-810/18, EU:C:2020:336, apartado 26]. Sin embargo, el destino solo puede ser un criterio pertinente si la clasificación arancelaria no puede realizarse exclusivamente conforme a las características y propiedades objetivas del producto (sentencia de 5 de septiembre de 2019, *TDK-Lambda Germany*, C-559/18, EU:C:2019:667, apartado 27).
- 22 En el caso de autos, ambos criterios conducen a resultados diferentes: desde el punto de vista de un consumidor medio, las partículas de madera controvertidas no presentan diferencias significativas con respecto a otras formas de madera para leña a cuya entrega debe aplicarse el tipo reducido, pues se utilizan del mismo modo para la combustión y la producción de calor en instalaciones de calefacción. En cambio, si se atiende a sus características y propiedades objetivas, es patente que las partículas de madera se diferencian de las otras formas de madera para leña por el proceso singular de triturado de que son objeto, por la forma resultante del producto y por las condiciones externas en que se usa como material combustible. Por lo tanto, en función del criterio aplicado, habrá que concluir si existe o no similitud entre las partículas de madera y otras formas de madera para leña.

*Significado de la facultad de delimitación por medio de la NC*

- 23 Como cuestión medular en las dudas expuestas acerca del criterio que debe aplicarse aquí para determinar la similitud, se plantea el significado de la facultad de los Estados miembros de delimitar con precisión el ámbito de aplicación de un tipo reducido utilizando la NC. Si la similitud debe determinarse únicamente desde el punto de vista de un consumidor medio, la posibilidad de una delimitación utilizando la NC es inoperante en este litigio y, en general, más allá de las circunstancias del presente asunto, resulta considerablemente limitada, no obstante haber sido autorizados los Estados miembros expresamente para proceder de este modo en virtud del artículo 98, apartado 3, de la Directiva 2006/112.
- 24 Asimismo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en otro contexto, que el principio de neutralidad fiscal no puede oponerse a una excepción expresamente

introducida por el legislador ni menoscabar su efecto útil (sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Alemania, C-380/16, EU:C:2018:76, apartado 58; véanse asimismo las conclusiones de la Abogada General [Sharpston], presentadas en el asunto C-44/11, EU:C:2012:276, punto 60). Sin embargo, en el presente caso, la limitación del principio de neutralidad fiscal depende del ejercicio por parte del Estado miembro de su facultad de delimitación por medio de la NC y, por tanto, solo indirectamente se funda en una norma de la Directiva 2006/112.

No obstante, si la facultad prevista en el artículo 98, apartado 3, de la Directiva 2006/112 constituye una excepción expresamente introducida por el legislador en el sentido indicado, una clase de utilización que no puede tenerse en cuenta a efectos de la clasificación arancelaria, y el punto de vista de un consumidor medio apoyado en esa utilización, no podría oponerse a la aplicación del tipo impositivo normal basada en una delimitación por medio de la NC. El principio de interpretación estricta de los tipos reducidos, que debe aplicarse en paralelo al principio de neutralidad fiscal, corrobora la anterior conclusión (sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 32). Tal interpretación estricta podría estar justificada en este caso, máxime si se tiene en cuenta que el artículo 122 de la Directiva 2006/112 constituye una excepción autorizada únicamente para un período transitorio (véanse las sentencias de 28 de febrero de 2012, Comisión/Francia, C-119/11, EU:C:2012:104, apartado 29, y de 7 de marzo de 2002, Comisión/Finlandia, C-169/00, EU:C:2002:149, apartado 34).