

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 3 de febrero de 2022 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 122 — Tipo reducido para las entregas de madera para leña — Diferenciación en función de las características y de las propiedades objetivas de los productos — Formas de madera destinadas a la combustión que satisfacen la misma necesidad del consumidor y que compiten entre sí — Principio de neutralidad fiscal»

En el asunto C-515/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 10 de junio de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de octubre de 2020, en el procedimiento entre

B AG

y

Finanzamt A,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, y los Sres. N. Jääskinen y J.-C. Bonichot (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de B AG, por el Sr. T. Hammer, Wirtschaftsprüfer y Steuerberater, y por la Sra. C. Hammer, Steuerberater;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. J. Möller y la Sra. S. Costanzo, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. R. Pethke, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 98 y 122 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la sociedad B AG y la Finanzamt A (Oficina tributaria A, Alemania; en lo sucesivo, «oficina tributaria») en relación con la aplicación del tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a las entregas de astillas de madera.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva sobre el IVA

3 A tenor del considerando 4 de la Directiva sobre el IVA:

«La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior exige la aplicación en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de [IVA], con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia.»

4 El considerando 7 de dicha Directiva está redactado en los siguientes términos:

«El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.»

5 El artículo 96 de la citada Directiva establece lo siguiente:

«Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.»

6 El artículo 98 de la Directiva sobre el IVA dispone:

«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.»

7 El anexo III de la citada Directiva, que establece la lista de entregas de bienes y de

prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98, no contempla la categoría de productos «madera para leña».

8 Los artículos 109 a 122 de la misma Directiva establecen las condiciones en las que los Estados miembros pueden aplicar tipos reducidos del IVA mientras no se haya introducido el régimen definitivo.

9 El artículo 122 de la Directiva sobre el IVA dispone:

«Los Estados miembros podrán aplicar un tipo reducido a las entregas de [...] madera para leña.»

La NC

10 La nomenclatura combinada (en lo sucesivo, «NC») se incluye en el 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 (DO 1987, L 256, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1101/2014 de la Comisión, de 16 de octubre de 2014 (DO 2014, L 312, p. 1).

11 En particular, contiene las siguientes partidas arancelarias:

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

Derecho alemán

12 El artículo 12 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios) dispone:

«(1) El tipo impositivo será del 19 % de la base imponible para todas las operaciones imponibles (artículos 10 y 11, artículo 25, apartado 3, y artículo 25 *bis*, apartados 3 y 4).

(2) El tipo impositivo se reducirá al 7 % para las operaciones siguientes:

1. las entregas, la importación y la adquisición intracomunitaria de los productos enumerados en el anexo 2, con excepción de los enumerados en los puntos 49, letra f), 53 y 54;

[...]».

13 El punto 48 del anexo 2 de dicha Ley tiene el siguiente tenor:

[Número de orden]

Designación de la mercancía

Arancel aduanero (capítulo, partida, subpartida)

48

Madera, a saber:

a) Leña en forma de troncos, leños, ramas, haces de ramas u otras formas similares

Subpartida 4401 10 00

b) Aserrín, desperdicios y desechos, de madera, incluso aglomerados en leños, briquetas, «pellets» o formas similares

Subpartida 4401 30

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 El litigio versa sobre la aplicación del tipo reducido del IVA a las entregas de astillas de madera.

15 Durante el año 2015, la demandante en el litigio principal comercializó astillas de madera con las denominaciones protegidas de «Flokets weiss» (astillas de madera denominadas «industriales») y «Flokets natur» (astillas de madera denominadas «forestales») y llevó a cabo el mantenimiento de instalaciones de calefacción que utilizaban como combustible astillas de madera.

16 Las astillas de madera industriales proceden de la tala de troncos que posteriormente se reducen a astillas mediante máquinas trituradoras astilladoras. Las astillas de madera forestales se obtienen de ramas y broza procedentes de las labores de mantenimiento forestal. La sociedad demandante en el litigio principal tritura mediante máquinas los residuos de madera en el bosque y posteriormente procede a su secado.

17 Durante el ejercicio fiscal de 2015, la demandante en el litigio principal llevó a cabo entregas de astillas de madera al municipio A y a la parroquia B. Asimismo, en virtud de un contrato concluido con el municipio C para «atender el funcionamiento de una instalación de calefacción de astillas, con inclusión de su mantenimiento y limpieza», la demandante en el litigio principal también realizó en ese mismo ejercicio entregas de astillas para combustible.

18 En la declaración provisional de IVA correspondiente al ejercicio de 2015, la demandante en el litigio principal aplicó a las prestaciones antes mencionadas el tipo general (19 %), conforme al parecer que la oficina tributaria había expresado con ocasión de una inspección tributaria anterior.

19 La demandante en el litigio principal impugnó este tipo de gravamen ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania), que estimó parcialmente el recurso. Dicho órgano jurisdiccional declaró que las entregas de astillas de madera realizadas al municipio A y a la parroquia B debían gravarse con el tipo reducido, pero que, por su parte, el conjunto de prestaciones realizadas para el municipio C debía tributar conforme al tipo general, toda vez que constituía una prestación global única.

20 Tanto la demandante en el litigio principal como la oficina tributaria interpusieron recurso de casación contra la sentencia del Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania).

21 Este último órgano jurisdiccional se pregunta, en primer lugar, sobre el concepto de «madera para leña» que figura en el artículo 122 de la Directiva sobre el IVA, en particular, si dicho concepto incluye las astillas de madera.

22 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si a los Estados miembros se les permite, al ejercer la facultad prevista en el artículo 122 de la Directiva sobre el IVA, recurrir a la NC para delimitar con exactitud el ámbito de aplicación de un tipo reducido del impuesto para las entregas de madera para leña o si la habilitación que en este sentido establece el artículo 98, apartado 3, de dicha Directiva se limita a los supuestos de aplicación de un tipo reducido del

impuesto a la entrega de bienes comprendidos en las categorías enumeradas en el anexo III de la referida Directiva.

23 En tercer lugar, en el supuesto de que los Estados miembros estuvieran facultados para precisar, utilizando la NC, el ámbito de aplicación del tipo reducido del IVA para entregas de madera para leña, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el principio de neutralidad fiscal se opone a la aplicación de tipos impositivos diferentes a formas diferentes de madera para leña.

24 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el concepto de madera para leña que se menciona en el artículo 122 de la [Directiva sobre el IVA] 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 sobre el IVA], establece un tipo reducido para las entregas de madera para leña, ¿puede utilizar la [NC] con objeto de delimitar con exactitud el ámbito de aplicación de dicho gravamen reducido en virtud del artículo 98, apartado 3, de la [Directiva sobre el IVA]?

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 sobre el IVA] de delimitar el ámbito de aplicación del tipo impositivo reducido aplicable a las entregas de madera para leña utilizando la [NC] 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

25 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 122 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «madera para leña» comprende toda madera destinada exclusivamente, conforme a sus propiedades objetivas, a la combustión.

26 Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición del Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme, con independencia de las calificaciones utilizadas en los Estados miembros [sentencia de 9 de septiembre de 2021, Bundesamt für Fremdenwesen und Asyl (Solicitud de protección internacional posterior), C-18/20, EU:C:2021:710, apartado 32].

27 De lo anterior se infiere que, ante la inexistencia de remisión en el artículo 122 de la Directiva sobre el IVA, el concepto de «madera para leña» que figura en dicha disposición debe considerarse un concepto autónomo del Derecho de la Unión cuyo sentido y alcance deben ser

idénticos en todos los Estados miembros. En consecuencia, corresponde al Tribunal de Justicia dar a este concepto una interpretación uniforme en el ordenamiento jurídico de la Unión.

28 A este respecto, a falta de una definición de «madera para leña» en dicha Directiva, procede referirse, por un lado, al sentido habitual de la expresión en el lenguaje común (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Phantasialand, C-7406/20, EU:C:2021:720, apartado 29), esto es, una madera destinada a la combustión para proporcionar calefacción a locales públicos o privados.

29 Por otro lado, procede señalar que el artículo 122 de la Directiva sobre el IVA establece una excepción. Efectivamente, según el artículo 96 de esa misma Directiva, a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios se les aplica el mismo tipo de IVA, esto es, el tipo impositivo general de IVA fijado por cada Estado miembro. Por consiguiente, al prever la posibilidad de aplicar, con carácter provisional, un tipo reducido de IVA, entre otros, a la madera para leña, el artículo 122 de la citada Directiva introduce una excepción a esta regla.

30 Dado que establece una excepción, dicho artículo debe ser objeto de una interpretación estricta [sentencias de 29 de julio de 2019, Inter-Environnement Wallonie y Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen, C-411/17, EU:C:2019:622, apartado 147, y de 16 de julio de 2020, JE (Ley aplicable al divorcio), C-249/19, EU:C:2020:570, apartado 23], y también ha de serlo, en consecuencia, el concepto de «madera para leña» que determina su ámbito de aplicación. Por consiguiente, procede considerar «madera para leña», conforme a la definición que propone el órgano jurisdiccional remitente, toda madera destinada exclusivamente, conforme a sus propiedades objetivas —como pueda ser un grado predeterminado de secado—, a la combustión.

31 De cuanto antecede resulta que el artículo 122 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que el concepto de madera para leña, con arreglo a dicho artículo, se refiere a toda madera destinada exclusivamente, conforme a sus propiedades objetivas, a la combustión.

Segunda cuestión prejudicial

32 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 122 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que, con arreglo a esta disposición, establece un tipo reducido de IVA para las entregas de madera para leña, puede delimitar su ámbito de aplicación, de conformidad con el artículo 98, apartado 3, de dicha Directiva, tomando como referencia la NC.

33 Procede recordar, por lo que respecta a las categorías de entregas de bienes enumeradas en el anexo III de la Directiva sobre el IVA que pueden ser objeto de un tipo reducido de IVA en virtud del artículo 98, apartados 1 y 2, de dicha Directiva, que el apartado 3 de este artículo permite expresamente a los Estados miembros delimitar con mayor exactitud esas categorías tomando como referencia la NC.

34 En cambio, no cabe deducir la misma posibilidad del propio tenor del artículo 122 de la Directiva sobre el IVA, que se limita a afirmar que, mientras no se haya establecido el régimen definitivo, los Estados miembros pueden aplicar un tipo reducido, entre otras, a las entregas de madera para leña.

35 No obstante, procede señalar, por un lado, que, como se ha expuesto en el apartado 30 de la presente sentencia, el artículo 122 de la Directiva sobre el IVA representa una excepción y, en consecuencia, debe ser objeto de interpretación estricta. Por consiguiente, los Estados miembros no pueden, con arreglo a dicha disposición, aplicar un tipo reducido a otras entregas de madera

distinta de la madera para leña.

36 Por otro lado, dado que el artículo 122 de la Directiva sobre el IVA reconoce a los Estados miembros la facultad, durante un período transitorio, de aplicar un tipo reducido a las entregas de madera para leña, dichos Estados pueden renunciar a aplicar tal tipo impositivo a esas entregas y decidir que se les aplique el tipo general previsto en el artículo 96 de la referida Directiva. Tal facultad comprende también la posibilidad de aplicar un tipo reducido únicamente a determinadas entregas de madera para leña, siempre que se ejerza dentro de los estrictos límites de la excepción, como se ha recordado en el apartado anterior.

37 En efecto, de modo similar a como se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con el artículo 98 de la Directiva sobre el IVA (sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C-597/17, EU:C:2019:544, apartado 44), procede señalar que en el artículo 122 de dicha Directiva el legislador de la Unión ha establecido únicamente que los Estados miembros disponen de la facultad de aplicar, con carácter excepcional y transitorio, un tipo reducido del IVA, entre otras, a las entregas de madera para leña. Por lo tanto, los Estados miembros tienen la posibilidad de reservar la aplicación de este tipo reducido únicamente a una parte de esas entregas.

38 En consecuencia, corresponde a los Estados miembros que quieran hacer un uso restringido y, por lo tanto, selectivo de la facultad que les confiere el artículo 122 de la Directiva sobre el IVA precisar por cualquier medio en su Derecho nacional aquellas entregas de madera para leña a las que desean aplicar un tipo impositivo reducido. Ninguna disposición del Derecho de la Unión les prohíbe utilizar a tal fin un instrumento del referido ordenamiento y, en particular, tomar como referencia la NC, a pesar de que el artículo 122 de la citada Directiva, a diferencia del artículo 98 de esta, no lo prevea expresamente.

39 Sin embargo, la facultad que deriva del artículo 122 de la Directiva sobre el IVA de reservar la aplicación de un tipo reducido a determinadas entregas de madera para leña se supedita al respeto del principio de neutralidad fiscal. En efecto, como se desprende de reiterada jurisprudencia, los Estados miembros pueden determinar con mayor precisión las categorías de entregas de bienes o de prestaciones de servicios a las que dicha Directiva les permite aplicar un tipo reducido, a condición de que se respete el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (sentencias de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 38, y de 9 de septiembre de 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, apartado 25 y jurisprudencia citada).

40 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 122 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que, con arreglo a esta disposición, establece un tipo reducido de IVA para las entregas de madera para leña puede limitar su ámbito de aplicación a determinadas categorías de entregas de madera para leña tomando como referencia la NC, a condición de que se respete el principio de neutralidad fiscal.

Tercera cuestión prejudicial

41 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que se opone a que la entrega de astillas de madera quede excluida de la aplicación del tipo reducido aplicable a la entrega de otras formas de madera para leña.

42 Como se ha recordado en el apartado 40 de la presente sentencia, cuando un Estado miembro opta por aplicar de manera selectiva el tipo reducido de IVA a las entregas de bienes o

prestaciones de servicios a las que la Directiva sobre el IVA permite aplicar tal tipo, debe respetar el principio de neutralidad fiscal.

43 Este principio se opone a que, desde el punto de vista del IVA, bienes o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de manera diferente (sentencia de 9 de septiembre de 2021, PhantasiaLand, C-406/20, EU:C:2021:720, apartado 37 y jurisprudencia citada).

44 Según reiterada jurisprudencia, para determinar si unos bienes o unas prestaciones de servicios son similares, debe tenerse en cuenta principalmente el punto de vista del consumidor medio. Los bienes o las 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 (sentencia de 9 de septiembre de 2021, PhantasiaLand, C-406/20, EU:C:2021:720, apartado 38 y jurisprudencia citada).

45 En otras palabras, debe examinarse si los bienes o las prestaciones de servicios de que se trate se encuentran, desde el punto de vista del consumidor medio, en una relación de sustitución. En este caso, la aplicación de tipos de IVA distintos puede influir en la elección del consumidor, lo cual supondría, por consiguiente, una violación del principio de neutralidad fiscal (sentencia de 9 de septiembre de 2021, PhantasiaLand, C-406/20, EU:C:2021:720, apartado 39 y jurisprudencia citada).

46 Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar un examen concreto para determinar si las astillas de madera pueden sustituir a las demás formas de madera para leña desde el punto de vista del consumidor medio.

47 En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que el Derecho nacional no aplique el tipo reducido de IVA a la entrega de astillas de madera, mientras que sí lo aplica a las entregas de otras formas de madera para leña, a condición de que, desde la perspectiva del consumidor medio, las astillas de madera no puedan sustituir a estas otras formas de madera para leña, extremo este que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Costas

48 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Sexta) declara:

1) **El artículo 122 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de madera para leña, con arreglo a dicho artículo, se refiere a toda madera destinada exclusivamente, conforme a sus propiedades objetivas, a la combustión.**

2) **El artículo 122 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que, con arreglo a esta disposición, establece un tipo reducido de impuesto sobre el valor añadido para las entregas de madera para leña puede limitar su ámbito de aplicación a determinadas categorías de entregas de madera para leña tomando como referencia la nomenclatura combinada, a condición de que se respete el principio de**

neutralidad fiscal.

3) El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que el Derecho nacional no aplique el tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a la entrega de astillas de madera, mientras que sí lo aplica a las entregas de otras formas de madera para leña, a condición de que, desde la perspectiva del consumidor medio, las astillas de madera no puedan sustituir a estas otras formas de madera para leña, extremo este que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.