

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 17 de octubre de 2024 (\*)

« Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 14 y 15 — Recarga de vehículos eléctricos — Recarga a través de un equipo puesto a disposición por una sociedad y que permite el acceso a una red de puntos de recarga gestionados por diferentes operadores — Calificación de la operación a efectos del IVA — “Entrega de bienes” — Transmisión efectuada en virtud de contratos de comisión »

En el asunto C-60/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), mediante resolución de 3 de febrero de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de febrero de 2023, en el procedimiento entre

**Skatteverket**

y

**Digital Charging Solutions GmbH,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. D. Gratsias (Ponente) y E. Regan, Jueces;

Abogada General: Sra. T. ?apeta;

Secretaria: Sra. A. Lamote, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de febrero de 2024;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Skatteverket, por la Sra. A. ?S. Pallasdies, en calidad de agente;
- en nombre de Digital Charging Solutions GmbH, por la Sra. U. Grefberg;
- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. H. Eklinder y F. ?L. Göransson, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno húngaro, por la Sra. Zs. Biró-Tóth y el Sr. M. Z. Fehér, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Björkland y M. Herold, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 25 de abril de 2024;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 14 y 15 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 su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009 (DO 2010, L 10, p. 14) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Digital Charging Solutions GmbH, una sociedad constituida con arreglo al Derecho alemán, y el Skatteverket (Administración Tributaria, Suecia) en relación con la validez de un dictamen previo adoptado el 8 de abril de 2022 (en lo sucesivo, «dictamen previo»).

## **Marco jurídico**

### ***Derecho de la Unión***

3 El artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 establece que:

«En cada operación será exigible el [impuesto sobre el valor añadido (IVA)], liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

4 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]»

5 El artículo 14 de la citada Directiva dispone lo siguiente:

«1. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

2. Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes:

[...]

c) la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de

comisión de venta.

[...]»

6 A tenor del artículo 15, apartado 1, de la misma Directiva:

«La electricidad, el gas, el calor o el frío y similares se tratarán como propiedad tangible.»

### ***Derecho sueco***

7 Conforme al artículo 1, párrafo primero, punto 1, del capítulo 1 de la *mervärdesskattelagen* (1994:200) [Ley (1994:200) del impuesto sobre el valor añadido], de 30 de marzo de 1994 (SFS 1994, n.º 200) (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), se abonará el IVA por las entregas de bienes o las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional que estén sujetas al impuesto y que hayan sido efectuadas por un sujeto pasivo que actúe como tal.

8 De conformidad con el artículo 6 de ese capítulo de la Ley del IVA, se entiende por bienes los objetos corporales, entre los que se encuentran los bienes inmuebles, el gas, el calor, el frío y la energía eléctrica. Este artículo añade que se considerará prestación de servicios cualquier suministro distinto del suministro de bienes.

9 El artículo 1, párrafo primero, punto 1, del capítulo 2 de la Ley del IVA define la entrega de bienes, en particular, como una cesión de bienes realizada a título oneroso, mientras que el artículo 1, párrafo tercero, punto 1, de dicho capítulo define la prestación de servicios como un servicio prestado, cedido o realizado de otro modo en favor de alguien a título oneroso.

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

10 Digital Charging Solutions tiene la sede de su actividad económica en Alemania y no dispone de ningún establecimiento permanente en Suecia. Esta sociedad proporciona a los usuarios de vehículos eléctricos en Suecia el acceso a una red de puntos de recarga. Los usuarios obtienen información constante sobre el precio y la disponibilidad de los puntos de recarga que forman parte de la red. Además, el servicio prestado incluye funciones de búsqueda y de localización de puntos de recarga y de planificación de rutas.

11 Los puntos de recarga que forman parte de la citada red no son gestionados por Digital Charging Solutions, sino por operadores con los que esta ha celebrado contratos para permitir que los usuarios de vehículos eléctricos recarguen estos. Para ello, Digital Charging Solutions proporciona a estos usuarios una tarjeta y una aplicación informática para su autenticación. Cuando se utiliza la tarjeta o la aplicación, las sesiones de recarga se registran en el operador de la red de puntos de recarga, que factura dichas sesiones a Digital Charging Solutions. La facturación se realiza mensualmente al final de cada mes natural y el pago debe efectuarse en un plazo de 30 días.

12 Sobre la base de las facturas emitidas por los operadores de puntos de recarga, Digital Charging Solutions factura, también con una periodicidad mensual, a los usuarios de la tarjeta o de la aplicación, como componentes separados, en primer término, la cantidad de electricidad suministrada y, en segundo término, el acceso a la red y a las prestaciones conexas. El precio de la electricidad varía, pero se cobra una tarifa fija por el acceso a la red y a estas prestaciones. Esta tarifa se cobra con independencia de que el usuario haya comprado efectivamente electricidad durante el período considerado. No es posible comprar únicamente electricidad a Digital Charging Solutions sin pagar por el acceso a la red y por tales prestaciones.

13 El 14 de abril de 2021, Digital Charging Solutions presentó ante la Skatterättsnämnden

(Comisión de Derecho Tributario, Suecia) una consulta tributaria. El 8 de abril de 2022, esta Comisión emitió un dictamen previo señalando que la entrega efectuada por Digital Charging Solutions constituía una operación compleja caracterizada principalmente por el suministro de electricidad a los usuarios y que debía considerarse que el lugar de la entrega era Suecia.

14 La Administración Tributaria interpuso un recurso ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), que es el órgano jurisdiccional remitente, solicitando la confirmación del dictamen previo. Digital Charging Solutions también interpuso un recurso ante dicho órgano jurisdiccional, pero con el fin de solicitar la modificación de ese dictamen previo. Digital Charging Solutions alegó ante el órgano jurisdiccional remitente que, en el caso de autos, existen dos prestaciones distintas, a saber, un suministro de electricidad y una prestación de servicios de acceso a la red de puntos de recarga, de modo que en Suecia solo debe gravarse el suministro de electricidad.

15 Como se desprende de la petición de decisión prejudicial, la mayoría de los miembros de la Comisión de Derecho Tributario considera que los operadores de puntos de recarga suministran electricidad a Digital Charging Solutions, que, a su vez, la entrega a los usuarios. Por lo tanto, sostiene que se trata de una cadena de operaciones en la que esos operadores no están contractualmente vinculados a los usuarios.

16 Una minoría de los miembros de dicha Comisión estima, en cambio, que Digital Charging Solutions presta a los usuarios un servicio consistente, en particular, en poner a la disposición de estos una red de puntos de recarga, que se concreta en la facturación resultante, lo que implica que les concede una determinada forma de crédito para la compra de electricidad, tal como se determinó, en otras circunstancias de hecho, en las sentencias de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73), y de 15 de mayo de 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C?235/18, EU:C:2019:412). Se afirma que este enfoque tiene especialmente en cuenta el hecho de que el usuario puede elegir libremente condiciones tales como, entre otras cosas, la calidad, la cantidad, el momento de la compra y el modo en que se utilizará la electricidad.

17 Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente, para resolver el litigio del que conoce, se pregunta sobre el alcance que debe atribuirse a la jurisprudencia derivada de dichas sentencias.

18 En estas circunstancias, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Una prestación que consiste en la recarga de un vehículo eléctrico realizada para el usuario del vehículo en un punto de recarga, ¿constituye una entrega de bienes en el sentido de los artículos 14, apartado 1, y 15, apartado 1, de la [Directiva 2006/112]?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe considerarse que existe tal entrega en cada fase de una cadena de operaciones en la que interviene una empresa intermediaria cuando la cadena de operaciones va acompañada de contratos en cada fase, pero solo el usuario del vehículo tiene la facultad de disposición sobre circunstancias como la cantidad, el momento y el lugar de la recarga y el modo en que se utilizará la electricidad?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### ***Primera cuestión prejudicial***

19 Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en

esencia, si el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en relación con su artículo 15, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que el suministro de electricidad para recargar un vehículo eléctrico en un punto de recarga que forma parte de una red pública de puntos de recarga constituye una entrega de bienes en el sentido de la primera de estas disposiciones.

20 Es preciso señalar que, como se desprende del tenor de la primera cuestión prejudicial, esta se refiere al acto consistente en recargar un vehículo eléctrico en un punto de recarga, con independencia de la intervención de una sociedad distinta del operador de la red de estos puntos para proporcionar al usuario el acceso a dicha red, intervención que es objeto de la segunda cuestión prejudicial.

21 El artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone que se entenderá por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Este concepto incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 33 y jurisprudencia citada).

22 Así pues, la operación que consiste en la provisión del flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico constituye una entrega de bienes, en la medida en que dicha operación faculta al usuario del punto de recarga para consumir, en la propulsión de su vehículo, la electricidad transmitida, que, con arreglo al artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112, se asimila a un bien corporal (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 38).

23 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que el suministro de electricidad para recargar un vehículo eléctrico en un punto de recarga que forma parte de una red pública de puntos de recarga constituye una entrega de bienes en el sentido de la primera de estas disposiciones.

### ***Segunda cuestión prejudicial***

24 Mediante la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 14 de la Directiva 2006/112, en relación con su artículo 15, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que la recarga de un vehículo eléctrico en una red de puntos de recarga públicos a la que el usuario tiene acceso mediante una suscripción realizada con una sociedad distinta del operador de esa red implica que la electricidad consumida es suministrada, en un primer momento, por el operador de dicha red a la sociedad que ofrece el acceso a esta y, en un segundo momento, por esa sociedad al citado usuario, aun cuando este elija la cantidad, el momento y el lugar de recarga y el modo en que se utilizará la electricidad.

25 Al precisar que los usuarios de los vehículos eléctricos eligen la cantidad, el momento y el lugar de recarga y el modo en que se utilizará la electricidad, la segunda cuestión prejudicial se corresponde con las dudas de dicho órgano jurisdiccional en cuanto al alcance de la jurisprudencia expuesta en el apartado 16 de la presente sentencia, según la cual, habida cuenta de estas circunstancias, podría considerarse que Digital Charging Solutions no suministra un bien a esos usuarios, sino que ejerce, en realidad, funciones de proveedor de crédito respecto a aquellos.

26 A este respecto, procede señalar que el concepto de «entrega de bienes» no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que

faculte a la otra parte a disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietario (sentencias de 18 de julio de 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, apartado 33, y de 21 de noviembre de 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, apartado 20).

27 Pues bien, la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, no exige que la parte a la que se transmite ese bien corporal lo posea físicamente, ni que dicho bien corporal sea transportado físicamente a ella o recibido físicamente por ella (auto de 15 de julio de 2015, *Koela-N*, C-159/14, EU:C:2015:513, apartado 38).

28 De este modo, un mismo bien puede ser objeto de dos entregas sucesivas en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, pese a que sea transportado siguiendo lo acordado, directamente del primer vendedor al segundo adquirente (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de julio de 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, apartado 36).

29 Estas apreciaciones son igualmente válidas para la electricidad, que, según se ha recordado en el apartado 22 de la presente sentencia, se asimila a un bien corporal en virtud del artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

30 Dicho esto, para responder a la segunda cuestión prejudicial, procede recordar que la toma en consideración de la realidad económica, que, en principio, se refleja en los acuerdos contractuales, representa un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de febrero de 1997, *DFDS*, C-260/95, EU:C:1997:77, apartado 23, y de 28 de febrero de 2023, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, apartado 72 y jurisprudencia citada).

31 A este respecto, de las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que los operadores de la red de puntos de recarga solo mantienen vínculos contractuales con Digital Charging Solutions y que, según los correspondientes acuerdos, esta sociedad pone a disposición de los usuarios que han optado por suscribirse a ella tarjetas y una aplicación de autenticación para acceder a dicha red, permitiendo de tal modo a esos usuarios cargar sus vehículos eléctricos en los puntos que forman parte de la red. Como se ha expuesto en los apartados 11 y 12 de la presente sentencia, los operadores de esos puntos de recarga facturan mensualmente a Digital Charging Solutions el coste de la electricidad así suministrada y esta sociedad factura, también con periodicidad mensual, ese coste a los usuarios, al que se añade una remuneración por las prestaciones conexas, mediante una tarifa cuyo importe no depende ni de la cantidad de electricidad suministrada y, por tanto, del coste de esa electricidad, ni del número de sesiones de recarga.

32 Como ha observado, en esencia, la Abogada General en el punto 39 de sus conclusiones, procede señalar que las circunstancias controvertidas en el litigio principal se distinguen de las de los asuntos que dieron lugar a las sentencias de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), y de 15 de mayo de 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412).

33 A este respecto, por lo que atañe a la primera de ellas, procede observar que la operación relativa al repostaje del vehículo de que se trata en aquel asunto se inscribía en el marco de un contrato de arrendamiento financiero y que, en este contexto, al tener en cuenta, además, el hecho de que, a diferencia de las modalidades de facturación controvertidas en el litigio principal en el presente asunto, las cuotas mensuales abonadas a la sociedad de *leasing* solo representaban un anticipo, al establecerse el consumo real a finales de año, el Tribunal de Justicia consideró que el acuerdo relativo a la gestión del carburante constituía un contrato de financiación, aunque fuera parcial, de la compra del carburante y que la sociedad de *leasing*

ejercía, en realidad, funciones de proveedor de crédito frente al arrendatario del vehículo cedido en virtud de un contrato de *leasing* (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland, C?185/01, EU:C:2003:73, apartados 35 y 36). Por lo que concierne al segundo asunto, basta con señalar que las circunstancias controvertidas en el litigio principal en el presente asunto tampoco son análogas a aquellas en las que una sociedad matriz decide que el abastecimiento de carburante de sus filiales se efectuará mediante las tarjetas de carburante que les suministra y que pueden utilizarse en estaciones de servicio de los suministradores indicados por dicha sociedad matriz (sentencia de 15 de mayo de 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C?235/18, EU:C:2019:412, apartados 14 y 36).

34 La falta de un mecanismo de crédito que permita prefinanciar la compra de electricidad se ve corroborada por el modo en que se fija la remuneración estipulada entre los usuarios de puntos de recarga y Digital Charging Solutions. En efecto, como se ha expuesto en el apartado 31 de la presente sentencia, esta sociedad no percibe una retribución consistente en un porcentaje del importe del consumo de electricidad facturado, sino una tarifa fija, independiente de la cantidad de electricidad suministrada al usuario o del número de sesiones de recarga.

35 De ello se desprende que, si bien, como en los asuntos que dieron lugar a las sentencias mencionadas en el apartado 33 de la presente sentencia, es el usuario quien decide cuándo, dónde y en qué cantidad compra la electricidad, las enseñanzas derivadas de esas sentencias no son, sin embargo, extrapolables al contexto del litigio principal.

36 En el caso de autos, como ha señalado la Abogada General en el punto 52 de sus conclusiones, las estipulaciones contractuales entre los operadores de puntos de recarga y Digital Charging Solutions, por un lado, y entre esta última y los usuarios de dichos puntos, por otro, implican, según la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, que son los usuarios quienes establecen, discrecionalmente, el suministro de electricidad en el lugar, en el momento y por la cantidad de su elección. Por su parte, Digital Charging Solutions no se compromete frente a los operadores de la red de puntos de recarga a comprar cantidad alguna de electricidad de forma autónoma e independiente de las decisiones de los usuarios, sino que parece ocupar, como resulta del propio tenor de la segunda cuestión prejudicial, el lugar de un intermediario.

37 En estas circunstancias, procede examinar esta configuración de las relaciones contractuales a la luz del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112, que regula la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta y que constituye, respecto a la definición general de entrega de bienes que contiene el artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva, una *lex specialis* cuyos requisitos de aplicación revisten carácter autónomo con respecto a los de ese apartado 1 [véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wroc?aw (Transformación del derecho de usufructo), C?604/19, EU:C:2021:132, apartado 55 y jurisprudencia citada].

38 La aplicación del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112 exige que se cumplan dos requisitos. Por una parte, debe existir un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga, por cuenta del comitente, en la entrega de bienes y, por otra parte, resulta necesario que exista una identidad entre los bienes entregados al comisionista y los bienes vendidos o cedidos (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, apartado 51).

39 Si se cumplen estos dos requisitos, el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112 crea una ficción jurídica de dos entregas de bienes idénticos realizadas consecutivamente, que entran en el ámbito de aplicación del IVA. En virtud de esta ficción, se considera que, cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena,

medie en una entrega de bienes, ha recibido y entregado personalmente los bienes de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-7734/19, EU:C:2020:919, apartados 49 y 50 y jurisprudencia citada).

40 En tal caso, el sujeto pasivo en cuestión desempeña, con arreglo al artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112, un papel económico cierto en la entrega de bienes de que se trate, lo que permite calificarlo de intermediario que actúa en nombre propio pero por cuenta ajena (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de febrero de 2009, Athesia Druck, C-1/08, EU:C:2009:108, apartados 35 y 36).

41 Por otra parte, procede señalar que es conforme con la naturaleza de un contrato de comisión que tiene por objeto la compra de electricidad para recargar un vehículo eléctrico que la elección de la calidad, de la cantidad, del momento de la compra y el modo en que se utilizará la electricidad corresponda al usuario del punto de recarga y no al comisionista.

42 En el caso de autos, no cabe excluir que las relaciones controvertidas en el litigio principal puedan considerarse contratos de comisión de venta celebrados entre los operadores de la red de puntos de recarga, como comitentes, y Digital Charging Solutions, en calidad de comisionista, en el marco de los cuales dichos operadores dan a esta mandato de venta de electricidad, en nombre propio pero por su cuenta, a los usuarios de vehículos eléctricos. En cualquier caso, sin perjuicio de las comprobaciones de hecho que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, las relaciones controvertidas en el litigio principal también pueden calificarse de contratos de comisión de compra celebrados entre los usuarios de puntos de recarga, en su condición de comitentes, y Digital Charging Solutions, en calidad de comisionista, en el marco de los cuales dichos usuarios dan a esta mandato para comprar a los operadores de puntos de recarga, en nombre propio pero por cuenta de ellos, electricidad destinada a serles suministrada para las necesidades de recarga de sus vehículos eléctricos.

43 De ello se deduce que parece que se cumple el primer requisito para la aplicación del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112.

44 El segundo requisito para la aplicación de esta disposición también parece cumplido, en la medida en que las entregas de bienes que el comisionista ha adquirido y las entregas de los bienes vendidos o cedidos por este son idénticas.

45 A este respecto, dado que el litigio principal versa también sobre la cuestión de si la prestación realizada por Digital Charging Solutions constituye una operación compleja de la que la entrega de electricidad es el elemento característico y predominante o si dicha prestación se compone de dos prestaciones distintas, a saber, una entrega de electricidad y una prestación de acceso a la red de puntos de recarga, es preciso identificar los elementos determinantes para llevar a cabo tal calificación y puntualizar en qué medida esta calificación puede entrañar eventuales consecuencias en lo que atañe al segundo requisito de aplicación de la citada disposición.

46 Es preciso recordar que, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla dicha operación, para determinar, por una parte, si da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única y, por otra, si en este último caso dicha prestación única debe calificarse de «entrega de bienes» o de «prestación de servicios» (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 27 y jurisprudencia citada).

47 En particular, si bien se desprende del artículo 1, apartado 2, segundo párrafo, de la

Directiva 2006/112 que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. A este respecto, procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, apartado 28 y jurisprudencia citada).

48 Además, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes. Así sucede, en especial, si debe entenderse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, apartados 29 y 30 y jurisprudencia citada).

49 En el marco de la cooperación instaurada en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si, en las circunstancias de un caso concreto, la prestación de que se trate constituye una prestación única y formular apreciaciones de hecho definitivas al respecto (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, apartado 31 y jurisprudencia citada). No obstante, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionar a estos órganos jurisdiccionales todos los elementos de interpretación correspondientes al Derecho de la Unión que puedan ser útiles para resolver el asunto del que conocen (sentencia de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C?89/23, EU:C:2024:333, apartado 38 y jurisprudencia citada).

50 En el caso de autos, como se ha expuesto en el apartado 12 de la presente sentencia, Digital Charging Solutions factura mensualmente a los usuarios, por una parte, el coste de la electricidad que han adquirido para recargar sus vehículos y, por otra parte, una tarifa fija en concepto de remuneración por el acceso a la red de puntos de recarga, la información sobre los precios de la electricidad y sobre la disponibilidad de estos puntos y las funciones de búsqueda y localización de dichos puntos y de planificación de rutas.

51 A este respecto, como se ha expuesto en el apartado 30 de la presente sentencia, la toma en consideración de la realidad económica, tal como se refleja, en principio, en los acuerdos contractuales, representa un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA.

52 Por consiguiente, la cuestión de si el suministro de electricidad por una sociedad como Digital Charging Solutions para recargar un vehículo eléctrico forma, junto con las demás prestaciones descritas en el apartado 50 de la presente sentencia, una operación compleja única puede depender de las condiciones en las que resulta exigible la remuneración de dicho suministro y de esos servicios con arreglo a los acuerdos contractuales correspondientes.

53 Así, puede considerarse que los servicios de acceso a equipos de recarga, de asistencia técnica, de reserva de un punto de recarga, de consulta del historial de recarga o de acumulación de créditos en una cartera digital que no se prestan a cambio del pago de una tarifa fija e independiente de cualquier suministro de electricidad forman, junto con dicho suministro, una operación compleja única a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, apartado 32).

54 En cambio, como ha señalado la Abogada General en los puntos 24 a 29 de sus conclusiones, cuando el usuario debe pagar una retribución por esas otras prestaciones en forma de una tarifa fija separada y pagadera sobre una base mensual, con independencia de cualquier suministro de electricidad, procede considerar, sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde realizar al órgano jurisdiccional remitente, que estos servicios son distintos e independientes del suministro de electricidad propiamente dicho.

55 En efecto, considerar, en tales circunstancias, que los servicios en cuestión son indisociables del suministro de electricidad o meramente accesorios de este, formando, junto con dicho suministro, una operación compleja única, podría ignorar artificialmente la realidad económica en dos aspectos. En primer término, concierne a los períodos mensuales durante los cuales el usuario no recibe electricidad, pese a lo cual está obligado a pagar, con arreglo a las estipulaciones contractuales que le vinculan con Digital Charging Solutions, la tarifa fija correspondiente a esos servicios. En segundo término, se refiere al hecho de que, según estas estipulaciones, esta tarifa, que se factura como elemento separado, no varía ni en función de la cantidad de electricidad suministrada al usuario ni en función del número de sesiones de recarga correspondientes al mismo período mensual.

56 Por otra parte, en la medida en que el usuario pueda recargar su vehículo a través de redes de puntos de recarga situados en varios Estados miembros y que, por tanto, el lugar de entrega de la electricidad pueda variar en función de las distintas compras efectuadas, considerar que dichos servicios forman el elemento accesorio de una operación única compleja cuya prestación principal consiste en la entrega de electricidad resultaría aún más artificial desde el punto de vista de la realidad económica.

57 En estas circunstancias, como ha señalado la Abogada General en el punto 68 de sus conclusiones, la entrega al usuario de electricidad propiamente dicha efectuada por Digital Charging Solutions no presentaría diferencia alguna con la entrega de electricidad efectuada por el operador del punto de recarga a dicha sociedad, de modo que se cumpliría el segundo requisito del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112.

58 Sin embargo, de ello no cabría deducir que este segundo requisito no se cumple si el órgano jurisdiccional remitente considerara que la prestación realizada por Digital Charging Solutions constituye una operación única y compleja en la que la entrega de electricidad es el elemento característico y predominante.

59 En efecto, como se expone en los apartados 47 y 48 de la presente sentencia, tal calificación resultaría del hecho de que los demás servicios prestados por dicha sociedad se consideraran indisociables o puramente accesorios del suministro de electricidad. Por consiguiente, estos servicios, que justifican la remuneración del intermediario, solo tendrían por objeto permitir la entrega al usuario de un punto de recarga de la electricidad que fue objeto de la entrega de bienes considerada efectuada por el operador de ese punto a ese intermediario.

60 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 14 de la Directiva 2006/112, en relación con su artículo 15, apartado 1, debe interpretarse

en el sentido de que la recarga de un vehículo eléctrico en una red de puntos de recarga públicos a la que el usuario tiene acceso mediante una suscripción realizada con una sociedad distinta del operador de esa red implica que la electricidad consumida se considera suministrada, en un primer momento, por el operador de dicha red a la sociedad que ofrece el acceso a esta y, en un segundo momento, por esa sociedad al citado usuario, aun cuando este elija la cantidad, el momento y el lugar de recarga y el modo en que se utilizará la electricidad, cuando esta sociedad actúa en nombre propio pero por cuenta del usuario en el marco de un contrato de comisión, en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra c), de dicha Directiva.

## **Costas**

61 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 Quinta) declara:

**1) El artículo 14, 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 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, en relación con el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada,**

**debe interpretarse en el sentido de que**

**el suministro de electricidad para recargar un vehículo eléctrico en un punto de recarga que forma parte de una red pública de puntos de recarga constituye una entrega de bienes en el sentido de la primera de estas disposiciones.**

**2) El artículo 14 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/162, en relación con el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada,**

**debe interpretarse en el sentido de que**

**la recarga de un vehículo eléctrico en una red de puntos de recarga públicos a la que el usuario tiene acceso mediante una suscripción realizada con una sociedad distinta del operador de esa red implica que la electricidad consumida se considera suministrada, en un primer momento, por el operador de dicha red a la sociedad que ofrece el acceso a esta y, en un segundo momento, por esa sociedad al citado usuario, aun cuando este elija la cantidad, el momento y el lugar de recarga y el modo en que se utilizará la electricidad, cuando esta sociedad actúa en nombre propio pero por cuenta del usuario en el marco de un contrato de comisión, en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: sueco.