

**Asunto C-282/22**

**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:**

26 de abril de 2022

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

**Fecha de la resolución de remisión:**

23 de febrero de 2022

**Parte demandante:**

P. W.

**Parte demandada:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia)

---

**Objeto del procedimiento ante el órgano jurisdiccional nacional**

Interpretación individual de la normativa tributaria sobre la calificación de operaciones realizadas en los puntos de recarga de vehículos eléctricos.

**Objeto y fundamento jurídico de la cuestión prejudicial**

La cuestión de si las operaciones realizadas en los puntos de recarga de vehículos eléctricos deben calificarse como entrega de bienes, con arreglo al artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, o bien como prestación de servicios, con arreglo al artículo 24, apartado 1, de dicha Directiva.

## Cuestión prejudicial

¿Constituye una entrega de bienes en el sentido del 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 [...] o bien una prestación de servicios en el sentido del artículo 24, apartado 1, de dicha Directiva una prestación compleja realizada en puntos de recarga para usuarios de vehículos eléctricos, que comprende:

- a) la puesta de disposición de equipos de recarga (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo);
- b) la provisión de flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico con parámetros adecuadamente adaptados;
- c) la asistencia técnica necesaria a los usuarios de los vehículos;
- d) la puesta a disposición de los usuarios de una plataforma específica, un sitio web o una aplicación que permiten reservar un conector determinado y consultar el historial de operaciones y de pagos realizados, así como la posibilidad de utilizar la denominada cartera digital, mediante la cual puede efectuarse el pago por las diferentes sesiones de recarga?

## Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»): artículos 14, apartado 1, y 24, apartado 1.

## Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Ley de 11 de marzo de 2004 del impuesto sobre bienes y servicios; en lo sucesivo, «Ley del IVA»]: artículos 7 y 8.

## Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La sociedad P. W. (en lo sucesivo, «demandante») solicitó al Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia) una interpretación individual de la normativa tributaria en materia del impuesto sobre el valor añadido. En la solicitud de interpretación, la demandante indicó que pretende dedicarse a la actividad de las así denominadas estaciones de

recarga de vehículos eléctricos accesibles al público. En el marco de esta actividad la sociedad puede instalar y poner a disposición del público, a cambio de una remuneración, estaciones de recarga, mediante las cuales los usuarios de vehículos propulsados eléctricamente podrán recargar estos vehículos en instalaciones con diferentes estándares y velocidades de carga.

- 2 La sociedad prevé que las estaciones de recarga estén equipadas con los llamados cargadores multiestándar, los cuales disponen tanto de conectores de carga rápida de corriente continua, como de un conector de carga lenta de corriente alterna. El tiempo estándar para cargar el 80 % de capacidad de la batería de un vehículo usando los conectores de carga rápida de corriente continua es, en principio, de 20 a 30 minutos aproximadamente. En cambio, el tiempo de carga de un vehículo utilizando conectores de carga lenta de corriente alterna es normalmente de 4 a 6 horas (en función de la potencia del conector).
- 3 El precio dependerá, en particular, del tiempo de carga y del estándar del conector utilizado por el usuario. En función del estándar de carga, el precio se calculará sobre la base del tiempo de carga expresado en horas (en caso de conectores de carga lenta) o en minutos (en caso de conectores de carga rápida).
- 4 Las prestaciones realizadas en cada ocasión por la sociedad en el marco de las sesiones de carga, en función de las necesidades del usuario, pueden comprender en principio las siguientes operaciones:
  - 5 - la puesta a disposición de equipos de recarga (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo);
  - 6 - la provisión de flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico con parámetros adecuadamente adaptados; así como
  - 7 - la asistencia técnica necesaria a los usuarios de los vehículos.
- 8 Adicionalmente, la sociedad pretende crear también una plataforma especial, un sitio web o una aplicación, mediante la cual los diferentes usuarios, cuando utilicen las estaciones de recarga de la sociedad, puedan reservar un determinado conector y consultar el historial de operaciones y el de pagos realizados.
- 9 Las liquidaciones en concepto de carga de los vehículos se efectuarán con arreglo al tiempo de carga; en función de lo pactado con el usuario de que se trate pueden efectuarse tras cada sesión de carga o al término del período de liquidación adoptado. Además, no puede excluirse que, en un futuro, la sociedad introduzca la posibilidad de que los usuarios utilicen la así llamada cartera digital, que les permitiría efectuar pagos para las diferentes sesiones de carga. La sociedad prevé que los usuarios que la utilicen abonen los importes que elijan, que después podrán destinar a liquidar los importes debidos a la sociedad. En el marco de ese sistema de liquidaciones, la sociedad también pondría a disposición de los usuarios un sitio web o una aplicación, que permitiría su identificación y mediante los cuales estos podrían comprobar el estado actual de utilización de los fondos

acumulados en la cartera digital. Además, es posible que la sociedad entregue a los usuarios tarjetas que les permitan identificarse oportunamente antes de iniciar las diferentes sesiones de recarga.

- 10 Todas las prestaciones anteriormente mencionadas quedarán comprendidas en el precio satisfecho por los usuarios, calculado exclusivamente con arreglo al tiempo de las diferentes sesiones de carga. La sociedad no pretende cobrar por las operaciones complementarias realizadas en el marco de una determinada sesión de carga, entre ellas la asistencia técnica, la reserva de un equipo determinado o el acceso a la plataforma, sitio web o aplicación citadas. La utilización de estos servicios quedará incluida en el precio de la correspondiente sesión de carga.
- 11 Tomando en consideración cuanto se ha indicado anteriormente, se planteó la siguiente consulta a la autoridad tributaria:
 

«¿Constituye una única operación imponible, es decir, una prestación de servicios a título oneroso, contemplada en el artículo 8, apartado 1, de la Ley del IVA, la totalidad de las prestaciones descritas, realizadas por la sociedad para los usuarios de vehículos eléctricos?»»
- 12 En opinión de la sociedad, debe considerarse que la totalidad de las prestaciones realizadas por ella para los usuarios de vehículos eléctricos constituye una única operación imponible, es decir, una prestación de servicios a título oneroso, contemplada en el artículo 8, apartado 1, de la Ley del IVA.
- 13 El Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej declaró en la interpretación impugnada que la postura de la demandante, expuesta en su solicitud de interpretación individual, es incorrecta.
- 14 A raíz del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la demandante, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia), mediante sentencia de 6 de junio de 2018, anuló la interpretación individual anteriormente descrita.
- 15 La autoridad tributaria impugnó en su totalidad la sentencia del órgano jurisdiccional de primera instancia.

### **Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal**

- 16 La sociedad expuso los siguientes argumentos para respaldar su postura:
- 17 - desde la perspectiva de los usuarios, las diferentes operaciones realizadas por la sociedad constituyen un único servicio adquirido a esta;
- 18 - el fin principal que persiguen los usuarios es utilizar los equipos especializados de las estaciones de recarga, lo que les permite una carga de la batería más rápida y eficaz;

- 19 - todas las operaciones complementarias tienen exclusivamente por objeto facilitar la utilización de los equipos de las estaciones de recarga o hacer más atractiva la oferta de la sociedad respecto de los servicios de recarga;
- 20 - los usuarios no asumen en modo alguno los costes de las prestaciones adicionales que acompañan la carga en las estaciones de recarga.
- 21 El Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej sostiene que, sobre la base de lo dispuesto en los artículos 5, apartado 1, 7, apartado 1, y 8, apartado 1, de la Ley del IVA, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, debe considerarse que en el litigio examinado la prestación principal es el suministro de la electricidad necesaria para cargar un vehículo de propulsión eléctrica, mientras que el resto de los servicios ofrecidos por la sociedad son prestaciones accesorias.
- 22 Según esta autoridad tributaria, las operaciones efectuadas por la sociedad deben desglosarse en dos partes: las relativas al suministro de electricidad (es decir, la puesta a disposición de los equipos de carga, el propio suministro de electricidad y la asistencia técnica) y las que no guardan relación con el suministro de electricidad (es decir, la puesta a disposición de una plataforma, un sitio web, una aplicación o una cartera digital).
- 23 Sin embargo, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, resolviendo en primera instancia, invocó en primer lugar la Directiva 2014/94/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, relativa a la implantación de una infraestructura para los combustibles alternativos (en lo sucesivo, «Directiva 2014/94»), señalando que dicha Directiva no vincula la carga del vehículo eléctrico en la estación de recarga con la venta de electricidad como un bien.
- 24 Dicho órgano jurisdiccional coincidió con la demandante en que la intención principal de los diferentes usuarios de las estaciones de recarga es utilizar los equipos que permiten una recarga rápida y eficaz de los vehículos. Así, desde la perspectiva del usuario, la principal prestación realizada por la sociedad es la puesta a disposición de los equipos de la estación de recarga de los vehículos (junto con la integración necesaria del cargador con el sistema operativo del vehículo). El fin de la prestación no consiste en ofrecer electricidad, sino los equipos de carga técnicamente avanzados, con los que están dotadas las estaciones.
- 25 A juicio del citado órgano jurisdiccional, el objetivo de la prestación no es la compra de electricidad, puesto que, de ser así, todo propietario de un vehículo eléctrico, en lugar de utilizar la estación de recarga, utilizaría la red doméstica o la red del centro de trabajo, en las cuales, a fin de cuentas, circula la misma electricidad que en las estaciones de la demandante. El cliente no tendría ningún motivo para utilizar la estación de recarga. Por tanto, la diferencia fundamental radica en la infraestructura de recarga.

- 26 También resultó convincente para el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie la afirmación de la demandante de que los clientes que deciden utilizar la estación de recarga están interesados ante todo en acceder a los equipos que se encuentran en dicha estación, sin los cuales no podrían recargar sus vehículos o cargarlos en un tiempo relativamente breve. Por ello, debe entenderse que es una necesidad básica de los clientes, que satisface la sociedad, la posibilidad de utilizar equipos especializados y tecnológicamente avanzados, dotados de conectores de carga de diferente estándar, y no lo es el suministro de energía a las baterías. En el caso de la estación de recarga, el suministro de electricidad a las baterías tiene una importancia secundaria respecto de la puesta a disposición de los equipos que permiten una carga más rápida y eficaz de los vehículos eléctricos.
- 27 Dicho órgano jurisdiccional puso de relieve también que de los hechos del litigio no resulta que el precio se calculara sobre la base de la cantidad de energía recibida (al señalarse en la solicitud de qué depende el precio «en particular» no se indicó la energía). Los hechos del asunto muestran la implicación del proveedor (la demandante) sobre todo en procurar el acceso a los cargadores con unos parámetros técnicos adecuados. Por el contrario, esos hechos no permiten considerar que el proveedor esté particularmente implicado en la adquisición y la ulterior reventa de electricidad.
- 28 A juicio del citado órgano jurisdiccional, que la energía sea un bien en el sentido del artículo 2, punto 6, de la Ley del IVA, no significa que en cada supuesto de utilización de energía para prestar un servicio estemos ante una entrega de bienes como prestación principal. El interés de la oferta de las estaciones de recarga reside por lo general en el tiempo de carga de la energía y no en el acceso a la electricidad. Con independencia de ello, la carga de un vehículo en el domicilio entraña la compra de un bien, la electricidad, como elemento esencial y único de la prestación.
- 29 En opinión del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, la prestación de carga en la estación descrita en la solicitud es un concepto más amplio que el de la venta de energía. El mero acceso a la electricidad es relevante, pero la adquisición de electricidad no es el elemento predominante de la prestación, sino que lo es la forma en que se obtiene. Dicho órgano jurisdiccional declaró que resulta decisivo el elemento de la puesta a disposición, a cambio de una remuneración, de las soluciones tecnológicas, a saber, el servicio de puesta a disposición de una infraestructura adecuada, y que tal elemento define la naturaleza de la prestación de carga de vehículos eléctricos como un servicio. Así lo indican la utilidad de la prestación desde la perspectiva del cliente, el método de cálculo del precio y el carácter prioritario de la implicación del proveedor en procurar la infraestructura de carga respecto a las operaciones relativas a la venta de energía.
- 30 Según la postura del órgano jurisdiccional mencionado, no es pertinente la comparación efectuada por la autoridad responsable de la interpretación de los hechos de este litigio con la situación del repostaje de combustible en una

gasolinera. Desde la perspectiva del usuario del vehículo eléctrico, lo que importa no es el tipo de combustible (el cual es igual en todas partes), sino el estándar del equipo ofrecido para la carga del vehículo. Por tanto, a diferencia de las gasolineras tradicionales, en el supuesto de una estación de recarga de vehículos eléctricos, lo que diferencia la oferta de un determinado operador son los diferentes equipos de carga. La eficiencia del conector resulta especialmente relevante para el tiempo de carga de las baterías, a diferencia de lo que ocurre en el caso del distribuidor de combustible.

- 31 En consecuencia, dicho órgano jurisdiccional consideró que, atendiendo a los hechos descritos por la sociedad, su prestación no constituye una entrega de bienes, sino un servicio que comprende también, contrariamente a lo sostenido por la autoridad tributaria, la puesta a disposición de una plataforma especial, un sitio web o una aplicación que sirven para reservar un conector determinado y consultar el historial de las operaciones y de los pagos realizados, así como la posibilidad de utilizar la denominada cartera digital.

#### **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 32 A juicio del órgano jurisdiccional remitente, la resolución del recurso de casación de la autoridad tributaria requiere de una respuesta del TJUE a la cuestión prejudicial sobre la interpretación y las reglas de aplicación del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA y del artículo 24, apartado 1, de dicha Directiva.
- 33 Conforme a la jurisprudencia del TJUE, cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente a efectos del IVA y, por otra parte, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA.
- 34 Esta postura se ha recogido en la sentencia del TJUE de 27 de octubre de 2005, dictada en el asunto C-41/04, *Levob Verzekeringen BV*, en la que se confirmó la postura expresada en las sentencias de 25 de febrero de 1999, dictada en el asunto C-349/96, *Card Protection Plan Ltd (CPP)*, y de 2 de mayo de 1996, dictada en el asunto C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien*.
- 35 En el presente supuesto, el objeto de la prestación de la sociedad está constituido por:
- 1) la puesta a disposición de equipos de recarga (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo);
  - 2) la provisión de flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico con unos parámetros adecuadamente adaptados;
  - 3) la asistencia técnica necesaria a los usuarios de los vehículos;

4) la puesta a disposición de los usuarios de una plataforma específica, un sitio web o una aplicación que permiten reservar un conector determinado y consultar el historial de operaciones y de pagos realizados, así como la posibilidad de utilizar la denominada cartera digital, mediante la cual puede efectuarse el pago por las diferentes sesiones de recarga.

De lo anterior se desprende que, con certeza, los primeros tres elementos de la prestación de la sociedad resultan necesarios para realizar la operación de carga del vehículo, y que tales elementos guardan una estrecha relación entre sí. En consecuencia, el suministro de electricidad y la puesta a disposición de los equipos de carga, junto con la asistencia técnica, en las circunstancias del presente asunto, deben considerarse, a efectos del IVA, como elementos que constituyen una única operación.

Las operaciones que integran el cuarto elemento ya no guardan una relación tan estrecha con la operación de carga del vehículo, si bien indudablemente pueden suponer una gran ventaja para los clientes a la hora de efectuar esa operación, ya que son operaciones accesorias.

- 36 A continuación, para dilucidar si dicha operación compleja debe calificarse como entrega de bienes o prestación de servicios, se han de identificar sus elementos predominantes (véanse, especialmente, las citadas sentencias, dictadas en el asunto Faaborg Gelting Linien, apartados 12 y 14, y en el asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 27).
- 37 Procede determinar qué constituye para un consumidor medio el elemento dominante en la operación controvertida.
- 38 A juicio del órgano jurisdiccional remitente, resulta más convincente la postura de la autoridad tributaria, puesto que el usuario del vehículo no acude al punto (la estación) de recarga para utilizar el equipo de carga, sino para cargar la batería de su vehículo con electricidad, a fin de poder circular con este. Allí puede elegir entre los puntos de recarga rápida y lenta, que utiliza no solo en función del tiempo de carga, sino también tomando en consideración las características de la batería de su vehículo. Por tanto, parece que la puesta a disposición de los equipos de carga no constituye para el usuario del vehículo un fin en sí mismo, sino un medio para disfrutar en las mejores condiciones de la operación principal, a saber, la obtención (suministro) de electricidad mediante estos equipos. Así, pues, según el órgano jurisdiccional remitente, la utilización del equipo de carga es solo un medio para que el usuario cargue la batería de su vehículo con electricidad.
- 39 Sin embargo, el Naczelny Sąd Administracyjny advierte de que el artículo 4, punto 8, de la Directiva 2014/94 establece que: «[l]os Estados miembros dispondrán lo necesario para que los gestores de puntos de recarga accesibles al público gocen de libertad para comprar electricidad a cualquier proveedor de electricidad de la Unión, con el acuerdo del proveedor. Se permitirá a los gestores del punto de recarga prestar servicios de recarga de vehículos eléctricos a los

clientes en régimen contractual, también en nombre y por cuenta de otros proveedores de servicios.»

- 40 De esta disposición se deduce que el legislador de la Unión trata la carga (en los puntos de recarga) de los vehículos eléctricos como un servicio (al menos emplea esa terminología). Debe tenerse asimismo en cuenta que la actual práctica comercial muestra que, para calcular el precio por la carga, toma en consideración tanto la medida de la energía consumida como una tarifa por el tiempo de estacionamiento durante la carga.
- 41 Por consiguiente, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, teniendo en cuenta la importancia de la cuestión controvertida, no solo para los gestores nacionales de los puntos de recarga, sino para todo el mercado de la Unión (en particular, para determinar el lugar de prestación de estas operaciones), es relevante resolver cómo debe calificarse la prestación controvertida con arreglo a la Directiva 2006/112/CE, si como una entrega de bienes en el sentido de su artículo 14, apartado 1, o bien como una prestación de servicios en el sentido de su artículo 24, apartado 1.

DOCUMENTO DE TRABAJO