

Asunto C-60/23

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

6 de febrero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia)

Fecha de la resolución de remisión:

3 de febrero de 2023

Parte demandante:

Skatteverket (Administración Tributaria, Suecia)

Parte demandada:

Digital Charging Solutions GmbH

**HÖGSTA
FÖRVALTNINGS-
DOMSTOLEN**

ACTA
03-02-2023
[omissis]

[omissis]

PARTE DEMANDANTE Y DEMANDADA

Skatteverket
[omissis]

PARTE DEMANDADA Y DEMANDANTE

Digital Charging Solutions GmbH [omissis]

ASUNTO

Dictamen previo en materia de IVA; Planteamiento de una petición de decisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

[*omissis*]

El Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia) adopta la siguiente

RESOLUCIÓN

Procede solicitar al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE de conformidad con la petición que se adjunta a tal efecto (anexo del acta).

[*omissis*]

ANEXO

Anexo del acta

Petición de decisión prejudicial planteada con arreglo al artículo 267 TFUE en relación con la interpretación de los artículos 14, apartado 1, 15, apartado 1, y 24, apartado 1, de Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva del IVA)

Introducción

- 1 El Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) solicita que se dilucide, mediante una decisión prejudicial, si la recarga de un vehículo eléctrico en un punto de recarga supone que el usuario del vehículo eléctrico adquiere electricidad —que, con arreglo a la Directiva del IVA, se tratará como propiedad tangible y, por tanto, como un bien— o si, por el contrario, la recarga supone la prestación de algún tipo de servicio al usuario.
- 2 Si la operación debe calificarse de entrega de un bien en forma de electricidad, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) también solicita que se aclare si esa entrega debe considerarse realizada directamente al usuario por la empresa que gestiona el punto de recarga (operador del punto de recarga) o si, por el contrario, la entrega al usuario debe considerarse realizada por la empresa que gestiona una red de puntos de recarga para usuarios (empresa gestora de la red). Este último enfoque entrañaría que la entrega se produciría en dos fases: en la primera, del operador del punto de

recarga a la empresa gestora de la red y, en la segunda, de la empresa gestora de la red al usuario.

- 3 Las cuestiones prejudiciales de interpretación se han suscitado en un asunto relativo a una empresa alemana que gestiona una red de puntos de recarga para usuarios de vehículos eléctricos en Suecia. La respuesta a estas cuestiones es pertinente para determinar en qué país deben tributar las prestaciones realizadas por esa empresa.

Disposiciones aplicables del Derecho de la Unión

- 4 En virtud de las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 2 de la Directiva del IVA, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro están sujetas al IVA cuando las efectúa un sujeto pasivo que actúa como tal.
- 5 Según el artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva, se entenderá por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Conforme al artículo 15, apartado 1, de la misma Directiva, la electricidad se tratará como propiedad tangible.
- 6 En virtud del artículo 24, apartado 1, de la Directiva del IVA, serán consideradas prestaciones de servicios todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.
- 7 Con arreglo al artículo 38, apartado 1, de la Directiva del IVA, en caso de entrega de electricidad a un sujeto pasivo revendedor, se considerará que el lugar de la entrega es el lugar en el que el revendedor tiene establecida la sede de su actividad económica o dispone de un establecimiento permanente para el que se entregan los bienes. En cambio, si la electricidad se entrega a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, el artículo 39 de dicha Directiva establece que se considerará que el lugar de la entrega es el lugar en el que el adquirente realiza el uso y consumo efectivos de los bienes.
- 8 Si no puede considerarse que la operación constituye una entrega de electricidad, sino un servicio, conforme a la norma general del artículo 45 de la Directiva del IVA, el lugar de prestación del servicio será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica.

Disposiciones aplicables del Derecho nacional

- 9 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], 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.

- 10 De conformidad con el artículo 6 del capítulo 1 de dicha Ley, se entiende por bienes las cosas materiales, entre las que se encuentran los bienes inmuebles y el gas, así como el calor, el frío y la energía eléctrica. Se entiende por servicios cualquier otra cosa prestación.
- 11 Conforme al artículo 1, párrafos primero, punto 1, y tercero, punto 1, del capítulo 2 de la Ley (1994:200) del Impuesto sobre el Valor Añadido, por entrega de bienes se entiende, en particular, la transmisión de un bien a título oneroso y por prestación de servicios, en particular, la realización, la transmisión o la prestación de algún otro modo de un servicio a título oneroso.
- 12 En los artículos 2, letras c) y d), y 6 del capítulo 5 de la Ley (1994:200) del Impuesto sobre el Valor Añadido se han introducido disposiciones que se corresponden con los artículos 38, 39 y 45 de la Directiva del IVA y que tienen en esencia el mismo tenor.

Antecedentes de hecho

- 13 El presente asunto tiene por objeto un dictamen previo de la Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho Tributario) que ha sido recurrido ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) tanto por el Skatteverket (Administración Tributaria) como por la empresa que solicitó el dictamen previo, Digital Charging Solutions GmbH. La Comisión de Derecho Tributario consideró que las operaciones que realiza dicha empresa constituyen prestaciones complejas que se caracterizan principalmente por la entrega de electricidad, por lo que debe considerarse que el lugar de la prestación es Suecia.
- 14 Tanto la Administración Tributaria como la empresa de que se trata estiman que debe considerarse que la empresa entrega electricidad a los usuarios, pero discrepan acerca de si existe una prestación compleja o dos prestaciones independientes.
- 15 Las circunstancias son las siguientes.
- 16 Digital Charging Solutions tiene la sede de su actividad económica en Alemania y no dispone de ningún establecimiento permanente en Suecia. Esta empresa proporciona a los usuarios de vehículos eléctricos en Suecia acceso a una red de puntos de recarga. A través de esta red, los usuarios obtienen información constante sobre el precio y la disponibilidad de los puntos de recarga que forman parte de la red. Además, los servicios de la red incluyen funciones de búsqueda de puntos de recarga y de planificación de rutas.
- 17 Los puntos de recarga que forman parte de la red no son gestionados por la empresa de que se trata, sino por operadores con los que esta empresa ha celebrado contratos. Para recargar los vehículos en los puntos de recarga, la empresa proporciona a los usuarios una tarjeta y una aplicación para la

autenticación. Cuando se utiliza la tarjeta o la aplicación, el operador registra las recargas y extiende facturas a dicha empresa por las recargas de los usuarios. La facturación se realiza mensualmente al final de cada mes natural y el pago debe efectuarse en un plazo de 30 días.

- 18 Tras recibir las facturas de esos operadores, la empresa de que se trata factura mensualmente a los usuarios la cantidad de electricidad entregada y el acceso a los servicios de la red. Las recargas y los servicios de la red se facturan por separado. El pago deberá efectuarse en un plazo de 14 días a partir de la recepción de la factura. El precio de la electricidad es variable, pero se cobra una tarifa fija por los servicios. La tarifa por los servicios es la misma con independencia de que el usuario compre o no electricidad durante el período de que se trate. No es posible comprar exclusivamente electricidad a la empresa sin pagar al mismo tiempo por el acceso a la red.

Alegaciones de las partes

Administración Tributaria

- 19 La Administración Tributaria solicita que se confirme el dictamen. Coincide con la Comisión de Derecho Tributario en que debe considerarse que la prestación de la empresa de que se trata constituye una entrega de electricidad y que los servicios de la red están subordinados —lo que significa que todas las prestaciones efectuadas por dicha empresa en favor de los usuarios deben tributar en Suecia—, pero señala al mismo tiempo que no está claro qué pertinencia tienen ciertas sentencias anteriores del Tribunal de Justicia respecto a la cuestión de si esa prestación es realmente una entrega de electricidad.
- 20 La Administración Tributaria afirma que, en asuntos similares, el Tribunal de Justicia ha declarado que una empresa cuya tarjeta de crédito se ha utilizado para pagar la compra de combustible no ha realizado una entrega de combustible al titular de la tarjeta, sino que más bien le ha concedido un crédito, ya que dicha empresa no ha tenido en ningún momento la facultad de determinar cómo o para qué se utilizaría el combustible (Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, y Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412).

Digital Charging Solutions

- 21 Digital Charging Solutions también considera que entrega electricidad, pero, a diferencia de la Administración Tributaria, sostiene que existen dos prestaciones distintas: la entrega de electricidad y la prestación de servicios de red. Por ello, dicha empresa solicita que se modifique el dictamen previo y que el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) declare que solo debe gravarse en Suecia la parte de la prestación de la empresa que se refiere a la entrega de electricidad.

- 22 La empresa de que se trata alega que las circunstancias del presente asunto son distintas de las que subyacían en el asunto Auto Lease. En el presente asunto, esta empresa celebró contratos separados sobre la entrega de electricidad con los usuarios y con los operadores de los puntos de recarga, respectivamente. Afirma que para las partes implicadas es evidente que la entrega se realiza en dos fases. Otra diferencia es que no hay pagos por adelantado. Por el contrario, es esta empresa la que paga cada compra de electricidad y la que posteriormente revende la electricidad a los usuarios.

Necesidad de una decisión prejudicial

Introducción

- 23 Para poder resolver posteriormente si la operación objeto del asunto principal consta de una o varias prestaciones, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) debe pronunciarse en primer lugar acerca de si la prestación de la empresa de que se trata incluye efectivamente una entrega de electricidad. Es cierto que las partes del litigio están de acuerdo en que esta empresa entrega electricidad a los usuarios, pero existen argumentos para defender la posición contraria.

Decisión de la Comisión de Derecho Tributario

- 24 La Comisión de Derecho Tributario, que al igual que las partes del litigio estimó que la empresa de que se trata entrega electricidad, sostuvo que la electricidad debe considerarse comercializada, en primer lugar, entre los operadores de los puntos de recarga y esta empresa y, a continuación, entre la empresa y los respectivos usuarios. En apoyo de esta postura, la Comisión de Derecho Tributario señaló que la electricidad es entregada por los operadores de los puntos de recarga a la empresa en una cadena de operaciones acompañada de contratos, que los operadores facturan la electricidad a la empresa y que, posteriormente, la empresa factura la electricidad a los usuarios mensualmente, y que no existe ningún contrato sobre la entrega de electricidad entre los operadores y los usuarios que compran la electricidad.
- 25 Sin embargo, una minoría de la Comisión de Derecho Tributario consideró que la empresa no adquiere electricidad del operador, sino que lo que sucede cuando el usuario recarga el vehículo es que el operador o bien presta el servicio de recarga al usuario o bien le entrega electricidad. Esta minoría, remitiéndose a lo declarado por el Tribunal de Justicia en las sentencias Auto Lease Holland, Vega International Car Transport and Logistic y Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536), estimó que la facturación posterior a la empresa no implica que el usuario adquiera electricidad por cuenta de la empresa ni que esta adquiera la electricidad por cuenta propia para revenderla. En opinión de dicha minoría, la empresa presta un servicio administrativo consistente, entre otras cosas, en la

puesta a disposición de una red de puntos de recarga y en la posterior facturación a los usuarios, lo que incluye cierta concesión de crédito.

- 26 Por tanto, la Comisión de Derecho Tributario no era unánime en cuanto a la cuestión de si lo que realiza la empresa constituye una entrega de electricidad.

Cuestión prejudicial del Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia

- 27 En una petición de decisión prejudicial presentada ante el Tribunal de Justicia el 26 de abril de 2022, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia solicita que se dilucide si una prestación compleja efectuada a los usuarios de vehículos eléctricos en puntos de recarga constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios (asunto C-282/22 del Tribunal de Justicia). En ese asunto, un tribunal inferior había declarado que no existía una entrega de electricidad.
- 28 La cuestión prejudicial planteada en el asunto polaco también es pertinente para el examen del presente asunto, pero se refiere únicamente a la cuestión de si puede considerarse que se entrega electricidad cuando el operador del punto de recarga ofrece directamente al usuario la posibilidad de recargar vehículos eléctricos. Si el Tribunal de Justicia estima que en tal caso existe una entrega de electricidad, se suscita la cuestión de si también puede considerarse que existe una entrega de electricidad en la relación entre la empresa intermediaria gestora de la red y el usuario cuando, como en el presente asunto, las operaciones se rigen por contratos en varias fases y no existe un contrato entre el operador y el usuario.

Jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia

- 29 El Tribunal de Justicia ha declarado en sentencias anteriores, *Auto Lease Holland* y *Vega International Car Transport and Logistic*, que una empresa no ha hecho una entrega de combustible a un cliente final cuando dicha empresa ha proporcionado al cliente una tarjeta que este ha utilizado para repostar en las estaciones de los proveedores de combustible. En esas sentencias, el Tribunal de Justicia ha subrayado que el cliente final podía determinar libremente circunstancias como, por ejemplo, la calidad, la cantidad, el momento de compra y el modo de utilización del combustible, y también soportaba todos los costes relativos al combustible. El Tribunal de Justicia consideró que la empresa intermediaria no compraba el combustible para revenderlo, sino que era, en cambio, el cliente final quien lo adquiría directamente del proveedor de combustible.
- 30 En el asunto *Fast Bunkering Klaipėda*, que se refería al avituallamiento con combustible de buques realizada por un proveedor de combustible en alta mar, el Tribunal de Justicia también dio importancia a la facultad de disposición sobre el combustible. Los pedidos de avituallamiento los hacía una empresa a la que el proveedor de combustible también facturaba el combustible. El Tribunal de

Justicia indicó que esa empresa actuaba en nombre propio frente al proveedor y frente a los navieros que explotaban los buques. Sin embargo, consideró que, para que la operación pudiera calificarse de entrega de bienes a la empresa o por la empresa, era necesario que esa entrega diera lugar a que dicha empresa tuviera la facultad de disponer efectivamente del combustible como propietaria (apartados 50 a 52).

- 31 El Tribunal de Justicia ha tomado en consideración, incluso en los asuntos en los que ha declarado que existía una entrega de electricidad en varias fases, quién efectuaba la compra y podía elegir libremente la cantidad y la calidad (sentencia *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, apartados 26 y 27).

Directrices del Comité del IVA

- 32 Algunas de las circunstancias que el Tribunal de Justicia ha calificado de circunstancias que abogan por considerar que la empresa intermediaria no entrega combustible al cliente final también concurren en el presente asunto. Por tanto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ofrece cierto apoyo en favor de la interpretación de que la empresa de que se trata no entrega electricidad a los usuarios. Sin embargo, en junio de 2019 y abril de 2021, el Comité del IVA de la UE adoptó directrices que abogan por una interpretación contraria [Directrices resultantes de la 113ª reunión, de 3 de junio de 2019, documento A-taxud.c.1(2019) 6589787-972, y Directrices resultantes de la 118ª reunión, de 19 de abril de 2021, documento C-taxud.c.1(2021) 6657618-1018].
- 33 De las Directrices se desprende que dicho Comité estima por unanimidad que, en el caso de la recarga de vehículos eléctricos en una cadena de valor en la que existe un operador del punto de recarga y una empresa de presta servicios de red, habrá de considerarse que ese operador entrega electricidad, en el sentido de los artículos 14, apartado 1, y 15, apartado 1, de la Directiva del IVA, a la empresa gestora de la red y que esta empresa entrega electricidad al usuario del vehículo eléctrico.

Conclusión

- 34 En opinión del Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), no está claro cómo se relaciona la jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia sobre la entrega de combustible con la situación de que se trata en el presente asunto, en la que existen contratos en cada fase, pero es el usuario del vehículo eléctrico, y no la empresa intermediaria gestora de la red, quien decide sobre circunstancias como la cantidad, el momento y el lugar de la recarga y el modo en que se utilizará la electricidad.
- 35 Por consiguiente, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) considera necesario plantear una petición de decisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

Cuestiones prejudiciales

- 36 Habida cuenta de lo anterior, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) solicita que se responda a las siguientes cuestiones prejudiciales.

Cuestión n.º 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 del IVA?

Cuestión n.º 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?

DOCUMENTO DE TRABAJO