



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. TAMARA ČAPETA
presentadas el 25 de abril de 2024¹

Asunto C-60/23

Skatteverket

contra

Digital Charging Solutions GmbH

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 14, 15 y 24 — Puntos de recarga de vehículos eléctricos — Puesta a disposición de dispositivos destinados a la recarga de vehículos eléctricos, al suministro de la electricidad necesaria y a la prestación de asistencia técnica y de servicios informáticos — Calificación como “entrega de bienes” o “prestación de servicios” — Artículos 14, apartados 1 y 2, letra c), y 28 — Naturaleza y función del proveedor del dispositivo en dicha entrega»

I. Introducción

1. El número de vehículos eléctricos matriculados en la Unión Europea experimenta un aumento constante.² Ello está en consonancia con el Pacto Verde Europeo cuyo objetivo consiste en que la Unión Europea alcance la neutralidad climática en 2050. El uso de los vehículos eléctricos requiere necesariamente la infraestructura correspondiente, en concreto puntos de recarga.

2. Paralelamente a los cambios en el mundo real, es preciso adoptar o (re)interpretar la normativa ya existente para poder regular las nuevas relaciones que surgen con estos cambios. El presente asunto plantea esta cuestión, dado que el tribunal nacional solicita que se interprete la Directiva 2006/112/CE³ cuando se aplica a las operaciones que resultan del uso de dispositivos (como una tarjeta o una aplicación) de recarga de vehículos eléctricos.

¹ Lengua original: inglés.

² Véase, por ejemplo, Agencia Europea de Medio Ambiente: «New registrations of electric vehicles in Europe», 24 de octubre de 2023, disponible en la siguiente dirección de Internet: <https://www.eea.europa.eu/en/analysis/indicators/new-registrations-of-electric-vehicles>.

³ Directiva 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 del IVA»).

3. La presente petición de decisión prejudicial tiene su origen en un litigio ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia) entre Digital Charging Solutions GmbH (en lo sucesivo, «DCS»), una sociedad constituida con arreglo al Derecho alemán, y la Skatteverket (Administración Tributaria, Suecia), relativo a la validez de un dictamen previo de esta última de fecha 8 de abril de 2022 (en lo sucesivo, «dictamen previo»).

II. Hechos que originaron el litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

4. DCS tiene la sede de su actividad económica en Alemania y no dispone de ningún establecimiento permanente en Suecia. Esta empresa pone a disposición de los usuarios de vehículos eléctricos en Suecia una red de puntos de recarga. A través de esta red, los usuarios obtienen información actualizada sobre el precio, la situación y la disponibilidad de los puntos de recarga. Además, los servicios de la red incluyen funciones de localización de puntos de recarga y planificación de rutas.

5. Los puntos de recarga de la red no son gestionados por DCS, sino por operadores de puntos de recarga con los que DCS ha celebrado contratos. DCS proporciona a los usuarios de los vehículos eléctricos una tarjeta y una aplicación para la autenticación (en lo sucesivo, «usuarios de la tarjeta o aplicación»), que les permiten recargar los vehículos en los puntos de recarga. Cuando se utiliza la tarjeta o la aplicación, el operador del punto de recarga registra la sesión de recarga y extiende las correspondientes facturas a DCS. La facturación se realiza mensualmente al final de cada mes natural y el pago debe efectuarse en un plazo de treinta días.

6. Sobre la base de las facturas recibidas de los operadores de puntos de recarga, DCS factura a los usuarios de la tarjeta o aplicación, en primer lugar, la cantidad de electricidad suministrada mensualmente y, en segundo lugar, el acceso a la red y los servicios conexos. El precio de la electricidad es variable y depende de la cantidad recargada. En cambio, por el acceso al servicio se cobra una tarifa fija. Dicha tarifa se cobra con independencia de que el usuario compre o no electricidad durante el período de que se trate. No es posible comprar únicamente electricidad a la empresa sin pagar al mismo tiempo por el acceso a la red.

7. El 14 de abril de 2021, DCS presentó a la Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho Tributario, Suecia) una consulta tributaria. El 8 de abril de 2022, la Comisión de Derecho Tributario emitió un dictamen previo señalando que la entrega efectuada por DCS 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.

8. La Administración Tributaria interpuso un recurso ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), que es el órgano jurisdiccional remitente, solicitando la confirmación de dicho dictamen previo. DCS recurrió también a ese mismo órgano jurisdiccional, solicitando la modificación de dicho dictamen. Esta sociedad alegó ante el órgano jurisdiccional nacional que hay dos prestaciones distintas, a saber, un suministro de electricidad y una prestación de servicios (que consiste en poner a disposición de los usuarios la red de puntos de recarga), de modo que solo debe tributar en Suecia la parte consistente en el suministro de electricidad.

9. Como se desprende de la petición de decisión prejudicial, la Comisión de Derecho Tributario no es unánime. Por una parte, la mayoría de sus miembros opina que los operadores de puntos de recarga suministran electricidad a DCS, que a su vez la suministra a los usuarios. Por consiguiente, existe una cadena de operaciones en la que los operadores de los puntos de recarga no están vinculados contractualmente con los usuarios.

10. Por otra parte, una minoría de la Comisión de Derecho Tributario estima que DCS presta a los usuarios un servicio que consiste, concretamente, en la puesta a disposición de una red de puntos de recarga y en la posterior facturación a los usuarios, lo que implica que les concede algún tipo de crédito para la compra de electricidad.⁴ Este enfoque tiene en cuenta especialmente el hecho de que los usuarios pueden elegir libremente condiciones como, en particular, la calidad, la cantidad, el momento de adquisición y el modo de utilización de la electricidad.

11. 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 del IVA?
- (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?»

12. DCS, la Administración Tributaria, el Gobierno húngaro y la Comisión Europea han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia.

13. El 7 de febrero de 2024, se celebró la vista, durante la cual el Gobierno sueco y la Comisión presentaron sus observaciones orales.

III. Marco jurídico

14. El artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA prevé que «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

15. El artículo 14, apartado 2, de dicha Directiva dispone:

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

[...]

⁴ Véanse las sentencias de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, en lo sucesivo, «*Auto Lease Holland*», EU:C:2003:73); de 3 de septiembre de 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, en lo sucesivo, «*Fast Bunkering Klaipėda*», EU:C:2015:536), y de 15 de mayo de 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, en lo sucesivo, «*Vega International*», EU:C:2019:412).

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

16. El artículo 28, relativo a las prestaciones de servicios, dispone:

«Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.»

17. El Tribunal de Justicia consideró que el razonamiento aplicado a la interpretación del artículo 28 de la Directiva del IVA se impone también por lo que respecta a la entrega de bienes en virtud de un contrato de comisión de compra, de conformidad con el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA.⁵

IV. Análisis

18. Con arreglo al artículo 15 de la Directiva del IVA, la electricidad constituye un bien a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

19. El Tribunal de Justicia ha declarado que una operación compleja consistente en el suministro de electricidad a la batería de un vehículo, la puesta a disposición de equipos de recarga y la prestación de asistencia técnica y de servicios informáticos constituye una entrega de bienes en el sentido de los artículos 14, apartado 1, y 15, apartado 1, de la Directiva del IVA.⁶

20. Esa declaración parece resolver la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente. Por consiguiente, a petición del Tribunal de Justicia, las presentes conclusiones se limitarán al análisis de la segunda cuestión prejudicial.

21. Mediante la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, cómo se aplica la Directiva del IVA a cada una de las fases de la operación de recarga de un vehículo eléctrico mediante el uso de una tarjeta o aplicación de recarga.

22. Para responder a esta cuestión, es importante subrayar desde un principio que el criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA es la realidad económica y mercantil. El Tribunal de Justicia lo ha reiterado en múltiples ocasiones.⁷

23. Por lo tanto, es preciso comenzar el análisis examinando la manera en que se efectúan las operaciones controvertidas en el presente asunto.

24. A mi entender, DCS realiza dos prestaciones diferentes: una prestación de servicios y una entrega de bienes.

⁵ Sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), apartado 50.

⁶ Sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312).

⁷ Sentencias de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77), apartado 23; de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), apartado 48, y de 4 de mayo de 2023, Balgarska telekomunikatsionna kompania (C-127/22, EU:C:2023:381), apartado 45 y jurisprudencia citada.

25. La prestación de servicios consiste en ofrecer al conductor del vehículo eléctrico una tarjeta o aplicación que proporciona información sobre la red de puntos de recarga y que permite acceder a ella. Por esta prestación de servicios, DCS emite una factura (mensualmente) con un precio fijo, con independencia de si posteriormente se compra o no electricidad. En virtud del artículo 43 de la Directiva del IVA, el lugar de la «prestación» de dicho servicio es Alemania, porque es el lugar donde está situada la sede de la actividad económica del prestador del servicio.

26. La entrega de bienes, en concreto electricidad, es separable de esa prestación de servicios. Por dicha entrega se emite una factura al final de cada mes, en función de la cantidad de electricidad consumida.

27. Si bien la existencia de facturas distintas no excluye necesariamente que se trate de una prestación compleja única y, por tanto, una operación única,⁸ cuando dos prestaciones no parezcan estar tan estrechamente vinculadas como para que constituyan una prestación económica indisociable, resultaría artificial desglosarlas. Por consiguiente, procede considerarlas, en principio, operaciones distintas e independientes a efectos del IVA.⁹

28. En mi opinión, si se considerase que las prestaciones objeto del litigio principal constituyen una prestación compleja en lugar de dos prestaciones distintas, se haría caso omiso de las estipulaciones contractuales pertinentes y de la realidad económica y mercantil.¹⁰

29. A mi juicio, reconocer que el acceso a la red es independiente del suministro de electricidad es la representación jurídica más realista del contenido de las relaciones jurídicas de que se trata a efectos de su tratamiento en materia de IVA. Por lo tanto, la alegación formulada por DCS ante el órgano jurisdiccional remitente (véase el punto 8 de las presentes conclusiones) parece correcta.

30. En la vista, tanto la Comisión como el Gobierno sueco coincidieron en que la prestación de servicios consistente en la puesta a disposición de la red, que se factura por separado, carece de pertinencia en el presente asunto. Por consiguiente, en este caso, procede concentrar el análisis sobre la calificación jurídica de la segunda prestación, que consiste en el suministro de electricidad.

31. Las operaciones de suministro de electricidad se refieren a la relación entre el operador de puntos de recarga y DCS, así como a la relación entre DCS y el usuario de la tarjeta o aplicación. No existe relación directa entre el operador de puntos de recarga y el usuario de la tarjeta o aplicación. Este extremo no se discute en el presente asunto.

32. Hay tres formas posibles distintas de calificar las relaciones de que se trata a efectos del IVA.

⁸ Véase, en este sentido, la sentencia de 26 de mayo de 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355), apartado 26.

⁹ Véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2015, Mapfre asistencia y Mapfre warranty (C-584/13, EU:C:2015:488), apartado 57.

¹⁰ El Tribunal de Justicia ha declarado que las estipulaciones contractuales pertinentes reflejan, en principio, la realidad económica y comercial de las operaciones y, por consiguiente, constituyen un elemento de prueba que debe tenerse en cuenta cuando se trata de identificar la naturaleza de una operación. Véase la sentencia de 28 de febrero de 2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127), apartado 72 y jurisprudencia citada.

33. La primera se deriva de la línea jurisprudencial resultante de la sentencia *Auto Lease Holland*.¹¹ Según esta línea jurisprudencial, la operación entre DCS y el usuario de la tarjeta o aplicación se considera una prestación de un servicio de concesión de crédito [y está exenta, por tanto, del IVA en virtud del artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA]. A mi parecer, este enfoque no es adecuado para el tratamiento de estas operaciones. No obstante, dado que la opinión minoritaria de la Comisión de Derecho Tributario propone este enfoque, analizaré en primer lugar esta opción en la sección A.

34. La segunda opción consiste en tratar las dos operaciones como ventas sucesivas, ambas sujetas al artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, que es el llamado «modelo de compra y reventa». Esta es la posición de la mayoría de la Comisión de Derecho Tributario y de todos los participantes en el presente procedimiento. Analizaré esta opción en la sección B.

35. La tercera posibilidad es entender que las operaciones en cuestión se basan en un modelo de comisión de conformidad con el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA. Esta opción, aunque no fue planteada ni en la resolución de remisión ni por los participantes en la fase escrita del procedimiento, se debatió en la vista. A mi juicio, es la calificación más adecuada de las operaciones objeto del presente asunto. Analizaré la aplicación del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA en la sección C.

A. Línea jurisprudencial resultante de la sentencia Auto Lease Holland

36. Las sentencias *Auto Lease Holland* y *Vega International* versaban sobre el tratamiento a efectos del IVA de las operaciones relacionadas con la utilización de tarjetas de combustible. Las circunstancias de esos dos asuntos no son idénticas, pero presentan algunas características en común. En ambos intervenían varios actores además del usuario de la tarjeta, el proveedor de la tarjeta y el suministrador de energía, y tenían por objeto ventas sucesivas con una operación financiera. En esas sentencias, el Tribunal de Justicia prestó más atención a las modalidades de pago de la entrega del bien (combustible) que a la entrega.¹²

37. El resultado en la sentencia *Vega International*, que solo es la consecuencia lógica de la sentencia *Auto Lease Holland*, fue la conclusión de que la operación entre el emisor y el usuario de la tarjeta equivale a un servicio de concesión de crédito.

¹¹ Incluye las sentencias *Auto Lease Holland* y *Vega International*. Si bien citaré en ocasiones la sentencia *Fast Bunkering Klaipėda*, como hacen la mayoría de los comentaristas, las peculiaridades de ese asunto, que versaba sobre la cuestión de si las entregas de combustible para buques dedicados al transporte internacional se beneficiaban de exenciones del IVA, me llevan a considerar que ese asunto no es comparable a los otros dos (véase una opinión similar en Ek, M.: «The concept of transfer of goods pursuant to a commission contract in EU VAT», *Skattenytt*, 2022, apartados 3 a 26, p. 19).

¹² Véanse la sentencia *Auto Lease Holland*, apartados 34 a 36, y la sentencia *Vega International*, apartados 39 a 41.

38. Ahora bien, como la doctrina¹³ y los debates en el seno del Comité del IVA pusieron de manifiesto,¹⁴ esta línea de sentencias suscitó varios interrogantes. Muchos críticos lamentaron que la interpretación propuesta conduce a la invisibilidad del intermediario.

39. En mi opinión, es dudoso que las circunstancias concretas de esos asuntos sean comparables a las del caso de autos. Desde un punto de vista más general, el modelo de negocio de la recarga de vehículos eléctricos no es el mismo que el del repostaje de combustible, al menos no por el momento. Mientras que es posible repostar un vehículo no eléctrico en cualquier gasolinera utilizando una tarjeta de combustible o cualquier otra tarjeta, o en efectivo, no sucede lo mismo con la recarga de los vehículos eléctricos. Los vehículos eléctricos utilizan sistemas de recarga distintos y únicamente pueden recargarse en los puntos de recarga pertenecientes a la red de que se trate. No puede efectuarse la recarga sin usar la tarjeta o aplicación que permite acceder a la red correspondiente. Por último, es pacífico que las tarjetas y aplicaciones para vehículos eléctricos no son instrumentos de pago.

40. Además, si la operación entre el emisor y el usuario de la tarjeta o aplicación es una operación distinta no sujeta al IVA (concesión de un crédito), el usuario, si es un sujeto pasivo, no podrá deducir el IVA, ya que el operador de los puntos de recarga únicamente expide la factura de electricidad al emisor de la tarjeta.

41. Por lo tanto, las conclusiones de la línea jurisprudencial resultante de la sentencia *Auto Lease Holland* no pueden extrapolarse automáticamente a modelos de negocio distintos y a operaciones relativas a dispositivos de recarga de vehículos eléctricos. Por tanto, no deben aplicarse fuera de las circunstancias en las que se dictaron tales sentencias.¹⁵

B. Modelo de compra y reventa (artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA)

42. Según el modelo de compra y reventa, las operaciones controvertidas son ventas sucesivas realizadas en el marco de una cadena de entregas única y horizontal. DCS compra electricidad al operador de los puntos de recarga y a continuación la vende al usuario de la tarjeta o aplicación.

¹³ Kirsch, S., y Orban, C.: «CJEU confirms that the provision and settlement of fuel cards may constitute a financial service that is exempt from VAT in *Vega International* case», *Intertax*, 2019, pp. 898 a 900 (que se refiere a «consecuencias subóptimas»). Hay críticas aún más contundentes (Reiß, W.: *UR 2003*, apartados 428 a 441, pp. 437, y Wäger, *UStG*, 2. Auflage, 2022, apartado 3, UStG), que se refieren a la sentencia *Auto Lease Holland* como «Derecho tributario de la Edad de Piedra»; Gómez, D., y Echevarría Zubeldia, G.: «The VAT conundrum of fuel cards: Thoughts on the ECJ judgment in *Vega International*», *International VAT Monitor*, 2019, p. 6; Gamito, P.: «A look back at EU VAT developments in 2019 regarding insurance and financial services: Part 1», *International VAT Monitor*, 2020, pp. 222 a 234; Nellen, F., Van Doesum, A., Corniejle, S., y Van Kesteren, H.: *Fundamentals of EU VAT Law*, 2.ª ed., 2020, p. 131; Ek, M., *op. cit.*, nota 11; Grupo de Expertos del IVA, *Issues arising from recent judgements of the Court of Justice of the EU Case C-235/18 Vega International: Fuel cards*, 29 de marzo de 2022, disponible en la siguiente dirección de Internet: <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/dbc22ed9-fcdb-485b-bc90-e9a16a6c4a9f/details>.
Procede subrayar, a todos los efectos, que el Grupo de Expertos del IVA, institucionalizado en la Decisión de la Comisión, de 26 de junio de 2012, por la que se crea un grupo de expertos en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO 2012, C 188, p. 2), es distinto del Comité del IVA; Comité del IVA: «Case Law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union», documento de trabajo n.º 1067, julio de 2023, p. 3; Merkx, M.: «VAT and business models for charging electric vehicles», *International VAT Monitor*, 2021, apartados 275 a 284, p. 281.

¹⁴ Comité del IVA: «Case Law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union», documento de trabajo n.º 1008, marzo de 2021, p. 11; «Case Law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union», documento de trabajo n.º 1020, octubre de 2021; «Case Law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union», documento de trabajo n.º 1046, octubre de 2022; «Case Law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union», documento de trabajo n.º 1064 final, marzo de 2023, y «Case Law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union», documento de trabajo n.º 1067, julio de 2023.

¹⁵ Gómez, D., y Echevarría Zubeldia, G., *op. cit.*, nota 13.

43. A efectos de IVA, este modelo se basa en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA. Cada operación constituye una entrega de bienes distinta que, según dicha disposición, se define como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

44. Como ha explicado el Tribunal de Justicia, la transmisión de la propiedad incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculte a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietario.¹⁶

45. Así pues, cabe considerar que, para que una operación pueda calificarse como entrega de bienes, se requiere la transmisión de alguna forma de control sobre tales bienes.¹⁷ Esto resulta especialmente difícil cuando el bien entregado es energía, como ocurre en el litigio principal, que no puede transmitirse ni almacenarse con facilidad.¹⁸

46. En efecto, en comparación con otros bienes (como los que se mencionan en los artículos 15, apartado 1, 38 y 39 de la Directiva del IVA), la electricidad tiene una naturaleza peculiar, una de cuyas características consiste en que resulta mucho más difícil hacer un seguimiento de su flujo físico que en el caso de otros bienes.¹⁹

47. Si se aplicase a las circunstancias del presente asunto, sería necesario que la propiedad de la electricidad se transmitiera del operador de puntos de recarga a DCS, para que DCS pudiera venderla posteriormente al usuario de la tarjeta o aplicación. Evidentemente, no es lo que sucede en el caso de autos. Por el contrario, los bienes se transmiten directamente del operador de puntos de recarga al usuario de la tarjeta o aplicación. Así, ni la posesión efectiva de la electricidad ni la titularidad jurídica sobre ella son transmitidas formalmente por el operador de puntos de recarga a DCS.

48. No obstante, la ley admite la ficción de que tiene lugar una transmisión jurídica de la propiedad sin una transmisión efectiva.

49. En efecto, según la jurisprudencia, pueden existir razones legítimas para que un bien no haya sido recibido directamente del emisor de la factura, como, en particular, la existencia de dos ventas sucesivas respecto de los mismos bienes que, siguiendo lo acordado, son transportados directamente del primer vendedor al segundo adquirente, de modo que existen dos entregas sucesivas en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, pero un único transporte efectivo. Además, no es necesario que el primer adquirente se haya convertido en

¹⁶ Véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61), apartado 7, y de 27 de abril de 2023, *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348), apartado 35 y jurisprudencia citada.

¹⁷ Ek, M., *op. cit.*, nota 11, p. 8.

¹⁸ En relación con el suministro de combustible, la Abogada General Sharpston señaló, en el punto 42 de sus conclusiones presentadas en el asunto *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:156), lo siguiente: «Una vez que el combustible ha sido cargado en los depósitos de un buque dedicado a la navegación en alta mar, resulta extremadamente difícil concebir que pueda “disponerse” del mismo si no es consumiéndolo el propio buque (y, en consecuencia, por el naviero) para satisfacer sus necesidades energéticas. Cualquier acto alternativo de disposición efectiva por un propietario del combustible, distinto del naviero del buque, requeriría aparentemente una actuación física inviable. [...] En la práctica, es impensable que el combustible no se destine a las necesidades del buque, y resulta inverosímil que el intermediario, durante el tiempo que pudiera ser propietario, quisiera asumir las responsabilidades de la propiedad (asumiendo, por ejemplo, los costes de almacenaje y seguros) para poder disponer de ese combustible de otro modo.» Véase también la sentencia *Fast Bunkering Klaipėda*, apartado 52.

¹⁹ Merks, M., *op. cit.*, nota 13, p. 280.

propietario de los bienes controvertidos en el momento de dicho transporte, dado que la existencia de una entrega en el sentido de dicha disposición no presupone la transmisión de la propiedad jurídica del bien.²⁰

50. Por consiguiente, cabe considerar que la situación del litigio principal está comprendida en el modelo de compra y reventa, que implica ventas sucesivas. Para ello, hay que recurrir a la ficción de que el derecho a disponer de la electricidad como propietario ha sido transmitido por el operador de puntos de recarga a DCS, lo que permite a esta última vender posteriormente el bien de que se trata.

51. Ambas operaciones están sujetas al IVA. Dado que la factura de electricidad es emitida por el emisor de la tarjeta al usuario de la tarjeta o aplicación, este último puede deducir el IVA, en caso de que sea un sujeto pasivo.

52. Sin embargo, en las circunstancias del presente asunto, DCS no promete comprar cantidad alguna de electricidad al operador de puntos de recarga ni decide comprarla. En realidad, el usuario de la tarjeta o aplicación es quien inicia el proceso de compra cuando decide en qué punto de recarga se solicita la electricidad y qué cantidad de electricidad se transmite, y el suministro se realiza en el vehículo del usuario.

53. Así pues, con excepción del riesgo de impago del usuario de la tarjeta o aplicación, DCS no asume ningún riesgo empresarial en el suministro de electricidad, porque ya se ha vendido y entregado toda ella cuando se factura al usuario.

54. Por lo tanto, procede analizar si la otra opción, es decir, incluir las operaciones controvertidas en el ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, se ajusta mejor a la realidad económica de la recarga de los vehículos eléctricos.

C. Modelo del comisionista [artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA]

55. Según el modelo del comisionista, en la operación controvertida en el presente asunto interviene un comisionista como intermediario entre el operador de los puntos de recarga y el usuario de la tarjeta o aplicación.

56. Pueden existir dos tipos de modelos de comisionista: el modelo de comisionista de venta y el modelo de comisionista de compra.²¹

57. En el modelo de comisionista de venta, el comitente es el operador de puntos de recarga, mientras que el comisionista es el emisor del dispositivo (por ejemplo, DCS). En dicho modelo, el emisor del dispositivo vende electricidad en su propio nombre, pero por cuenta del operador de puntos de recarga, al usuario de la tarjeta o aplicación.

58. En el modelo de comisionista de compra, el comitente es el usuario de la tarjeta o aplicación, y el comisionista es DCS. En dicho modelo, el emisor del dispositivo (DCS) compra electricidad en su propio nombre, pero por cuenta del usuario de la tarjeta o aplicación. Este modelo describe

²⁰ Véase, en este sentido, la sentencia de 10 de julio de 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588), apartado 36 y jurisprudencia citada.

²¹ Gómez, D., y Echevarría Zubeldia, G., *op. cit.*, nota 13; Ek, M., *op. cit.*, nota 11, p. 6; Comité del IVA, «Case Law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union», documento de trabajo n.º 1046, octubre de 2022, p. 7.

mejor la situación del caso de autos, puesto que la compra de electricidad tiene lugar, como ya he explicado (véase el punto 52 de las presentes conclusiones), a iniciativa del usuario de la tarjeta o aplicación.

59. Desde el punto de vista jurídico, ambos submodelos de comisionista se basan en los artículos 14, apartado 2, letra c), y 28 de la Directiva del IVA.²² El artículo 28 dispone que, cuando un sujeto pasivo actúe como comisionista, es decir, en nombre propio, pero por cuenta ajena, se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate. Aunque el artículo 28 de la Directiva del IVA solo se refiere a la prestación de servicios, el Tribunal de Justicia ha declarado que puede aplicarse también a la entrega de bienes.²³

60. El Tribunal de Justicia ha considerado asimismo que el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA crea la ficción jurídica de dos entregas de bienes idénticos realizadas consecutivamente, que entran en el ámbito de aplicación del IVA.²⁴

61. En consecuencia, para estar comprendidas en el modelo del comisionista, las operaciones de que se trate deben reunir dos requisitos. En primer lugar, debe existir un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga por cuenta del comitente en la entrega de bienes o en la prestación de servicios y, en segundo lugar, debe existir una identidad entre los bienes entregados o los servicios prestados al comisionista y los bienes entregados o los servicios vendidos o cedidos al comitente.²⁵

62. En la vista, el Gobierno sueco y la Comisión coincidieron en que, en las circunstancias del litigio principal, se cumplían ambos requisitos.

63. Estoy de acuerdo.

64. En cuanto al primer requisito, relativo a la existencia de un mandato, la situación controvertida puede describirse con mayor exactitud como una transmisión de bienes en virtud de un contrato de mandato, en el que el usuario de la tarjeta o aplicación es el comitente y DCS es el comisionista, que como una sucesión de contratos bilaterales. Incluso la formulación de la cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia reconoce que DCS actúa como intermediario.

65. Es cierto que el usuario de la tarjeta o aplicación no solicita de modo expreso a DCS que compre electricidad por su cuenta en el momento de cada recarga. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que no es preciso que el comprador otorgue expresamente un mandato al comisionista.²⁶ Como alternativa, la presentación de la tarjeta o aplicación en el punto de recarga puede entenderse como un mandato al comisionista para comprar una cantidad específica de electricidad.

²² Asimismo, en ocasiones también se debaten las diferencias entre comisionistas conocidos y desconocidos, ya que son tratados de forma distinta en el Derecho contractual de algunos Estados miembros (Nellen, F., Van Doesum, A., Cornieje, S., y Van Kesteren, H.: *Fundamentals of EU VAT Law*, 2.ª ed., 2020, p. 130). Sin embargo, esta cuestión queda fuera del objeto de las presentes conclusiones (véase, a este respecto, Ek, M.; *op. cit.*, nota 11, p. 10).

²³ Véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333), apartado 88, y de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), apartado 50.

²⁴ Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), apartados 49 y 50.

²⁵ Sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), apartado 51.

²⁶ Véase, en este sentido, la sentencia de 21 de enero de 2021, UCMR — ADA (C-501/19, EU:C:2021:50), apartados 44 y 47.

66. En lo que atañe al segundo requisito, se ha alegado que el suministro de electricidad por el operador de puntos de recarga al emisor del dispositivo no es idéntico al suministro de electricidad por el emisor del dispositivo al usuario porque, en este último caso, existen elementos adicionales al suministro de electricidad.²⁷

67. Esto puede ser cierto en algunas circunstancias.²⁸

68. Ahora bien, en el caso de autos, la prestación de los servicios relacionados con el uso de la tarjeta o aplicación es independiente del suministro de la electricidad (véase el punto 29 de las presentes conclusiones). El suministro de electricidad no difiere en la operación realizada entre el operador de puntos de recarga y DCS y en la operación efectuada entre DCS y el usuario de la tarjeta o aplicación.

69. Por consiguiente, parece que los dos requisitos —la existencia de un mandato y la identidad de las prestaciones— se cumplen en las circunstancias del presente asunto. En consecuencia, las operaciones de que se trata encajan en el modelo del comisionista de compra.

70. Por último, la aplicación del modelo de comisionista a una situación como la del caso de autos permitiría al usuario de la tarjeta o aplicación que sea un sujeto pasivo deducir el IVA, puesto que recibe la factura con IVA de DCS.

D. Modelo del comisionista como la opción más idónea en las circunstancias del presente asunto

71. De lo anterior se deduce que las operaciones que se efectúan en el modelo de negocio objeto del presente asunto pueden enmarcarse tanto en el artículo 14, apartado 1, como en el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA. Tanto el modelo de compra y reventa como el modelo del comisionista pueden servir para describir estas operaciones sucesivas y entregas en cadena.

72. ¿Qué disposición debe aplicarse?

73. En mi opinión, para el modelo de negocio del presente asunto, el tratamiento más adecuado a efectos de IVA es el modelo del comisionista que se contempla en el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA.

74. Por lo que respecta a la relación entre el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA y el artículo 14, apartado 2, letra c), de la misma Directiva, cabe observar que la definición de la operación prevista en el artículo 14, apartado 2, letra c), no hace ninguna referencia al «poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», que se menciona en el artículo 14, apartado 1. Así pues, el Tribunal de Justicia ha declarado que el legislador de la Unión, aunque las agrupa en el mismo concepto de «entrega de bienes», ha pretendido diferenciar la operación prevista en el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA de la mencionada en el artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva, pues esas dos

²⁷ Merckx, M.: *op. cit.*, nota 13, p. 281.

²⁸ Sería cierto si el suministro de la electricidad no pudiera separarse de la prestación de los otros servicios conexos. En esas circunstancias, la primera entrega por el operador de puntos de recarga al emisor de la tarjeta constituiría una entrega única (de bienes), mientras que la segunda prestación del emisor de la tarjeta al usuario sería una prestación compuesta (de bienes y servicios). Así parecía suceder en la sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312).

operaciones no se definen en los mismos términos.²⁹ Por tanto, aunque ambos se refieren al concepto de «entrega de bienes», el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA es autónomo del artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva.³⁰

75. Se desprende del tenor literal y de la estructura del artículo 14 de la Directiva del IVA, y así lo ha confirmado la jurisprudencia, que el apartado 2 de dicha disposición constituye, respecto a la definición general que contiene el apartado 1, una *lex specialis* cuyos requisitos de aplicación revisten carácter autónomo con respecto a los del referido apartado 1.³¹

76. Cuando una operación pueda estar comprendida tanto en el ámbito de aplicación de la norma general como en el ámbito de aplicación de la *lex specialis*, debe quedar sujeta a esta última, pues en otro caso la norma especial carecería de sentido.

77. Además, incluir la relación controvertida en el ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA sería menos «ficticio» que basarse en el artículo 14, apartado 1, de la citada Directiva. Para aplicar esta última disposición, hay que suponer que la electricidad se suministra de forma sucesiva, pero solo se transporta en una ocasión, y que, sin embargo, cada una de las partes intervinientes tiene la posibilidad de disponer de ella como propietario. En el modelo del comisionista, el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 28 de esta, dispone que se considerará que el intermediario ha recibido y suministrado la electricidad personalmente (véase el punto 59 de las presentes conclusiones). Así pues, solo sería necesario suponer, además, que el usuario de la tarjeta o aplicación otorgó el mandato a DCS de comprar electricidad por cuenta del usuario, pero en nombre propio, cada vez que utilice la tarjeta o aplicación (véase el punto 65 de las presentes conclusiones).

78. En caso de que el razonamiento se fundamente en el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, se evitarían las dificultades relacionadas con la disposición de un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.³²

79. Además, basar el razonamiento en esa misma disposición refleja mejor la verdadera naturaleza de las operaciones económicas y mercantiles relacionadas con dispositivos de recarga de vehículos eléctricos como los del litigio principal.

80. Es cierto que el Comité del IVA ha publicado directrices sobre los dispositivos de recarga de vehículos eléctricos en las que se sugería que se recurriera al artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA.³³ No obstante, dichas directrices no son tan sencillas o exhaustivas como cabría pensar o esperar.

²⁹ Véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de octubre de 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734), apartado 31; de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431), apartado 35; de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo) (C-604/19, EU:C:2021:132), apartado 54.

³⁰ Nellen, F., Van Doesum, A., Corniejle, S., y Van Kesteren, H.: *Fundamentals of EU VAT Law*, 2.ª ed., 2020, p. 130.

³¹ Véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431), apartado 36, y de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348), apartado 38 y jurisprudencia citada.

³² Véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431), apartados 35 y 41.

³³ Directrices resultantes de la 118.ª reunión de 19 de abril de 2021, documento C-taxud.c.1(2021)6657619-1018.

81. En primer lugar, tales directrices contemplan, en su mayoría, la relación entre el operador de los puntos de recarga y el emisor del dispositivo,³⁴ y no necesariamente abarcan todos los modelos de negocio de recarga de vehículos eléctricos.

82. En un modelo en el que, como sucede en el presente asunto, existen dos prestaciones y, por tanto, dos operaciones distintas, a saber, una prestación de un servicio, que se cobra a una tarifa fija con independencia de si posteriormente la electricidad se compra o no, y una entrega de un bien, concretamente electricidad, que se factura al final de cada mes, es posible aplicar asimismo el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA.

83. A mi juicio, ello es indicativo de que DCS no actúa como un verdadero suministrador de electricidad, puesto que no asume ningún riesgo empresarial en esa entrega. Por el contrario, esa empresa desempeña un papel *económico* en la entrega de bienes del litigio principal y puede ser considerada, por tanto, un intermediario.³⁵

84. Así pues, atendiendo a la realidad económica y mercantil, me parece más exacto considerar que, si se producen ventas distintas de un mismo bien que es transportado, por petición, directamente del primer vendedor al adquirente, con el resultado de que existen dos entregas sucesivas, la persona que se sitúa en el punto medio actúa únicamente como intermediario.

85. Por último, pero no por ello menos importante, si se elige el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA para regular una operación como la del caso de autos, el derecho a deducción³⁶ quedaría garantizado de manera transparente al usuario de la tarjeta o aplicación. En consecuencia, la solución propuesta sería conforme al principio de neutralidad fiscal.³⁷

86. Por consiguiente, considero que la opción basada en el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA es la solución que mejor se adapta a las circunstancias del litigio principal.

87. Únicamente si no se cumplieran los dos requisitos del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA (mandato e identidad de las prestaciones) sería aplicable el artículo 14, apartado 1, de la referida Directiva en el litigio principal. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar si se cumplen los requisitos.

88. Si se aplica el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, como sugieren las Directrices del Comité del IVA sobre los dispositivos de recarga de vehículos eléctricos (véase el punto 80 de las presentes conclusiones), DCS sería considerada, a efectos del artículo 38, apartado 2, de dicha Directiva, un «sujeto pasivo revendedor» y el suministro de electricidad por el operador de puntos de recarga a DCS se consideraría efectuado en el lugar en el que el sujeto pasivo revendedor (DCS) tiene la sede de su actividad económica, de conformidad con el artículo 38, apartado 1, de la citada Directiva. En las circunstancias del presente asunto, ese lugar sería Alemania.

³⁴ Según Merkx, M., *op. cit.*, nota 13, p. 279, dichas Directrices «solo se pronunciaron sobre la calificación de la prestación realizada por el operador de los puntos de recarga».

³⁵ Véase, en este sentido, la sentencia de 19 de febrero de 2009, Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108), apartado 36.

³⁶ Debe destacarse, sin embargo, que el presente asunto no versa sobre ese derecho.

³⁷ El concepto de neutralidad fiscal tiene una relevancia especial en la teoría fiscal, por lo que, en Derecho tributario, se aplica junto al concepto de igualdad de trato y, en ocasiones, incluso en lugar de este [conclusiones del Abogado General Szpunar presentadas en el asunto Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:387, punto 76].

89. En cualquier caso, con arreglo al artículo 39 de la Directiva del IVA, el suministro de electricidad por DCS al usuario de la tarjeta o aplicación que recarga su vehículo eléctrico debe considerarse realizado en el lugar en el que el conductor utiliza y consume efectivamente la electricidad, es decir, en el lugar en el que está situado el punto de recarga. En el presente asunto, ese lugar sería Suecia.

90. Sobre la base de lo anterior, considero que la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la recarga de un vehículo eléctrico en una red de puntos de recarga a la que el usuario tiene acceso mediante una suscripción realizada con una sociedad distinta del operador del punto de recarga implica que la electricidad consumida es suministrada por dicho operador al usuario, y la sociedad que ofrece acceso a esos puntos de recarga actúa, en dicho suministro, como comisionista en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra c), de la referida Directiva.

91. Con carácter alternativo, si no se cumplen los dos requisitos del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, debe considerarse que el suministro de electricidad al usuario es efectuado por la sociedad que ofrece acceso a la red de puntos de recarga a los usuarios en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la citada Directiva.

V. Conclusión

92. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) de la siguiente manera:

«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 la recarga de un vehículo eléctrico en una red de puntos de recarga a la que el usuario tiene acceso mediante una suscripción realizada con una sociedad distinta del operador del punto de recarga implica que la electricidad consumida es suministrada por dicho operador al usuario, y la sociedad que ofrece acceso a esos puntos de recarga actúa, en dicho suministro, como comisionista en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra c), de la referida Directiva.

Con carácter alternativo, si no se cumplen los dos requisitos del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112, debe considerarse que el suministro de electricidad al usuario es efectuado por la sociedad que ofrece acceso a la red de puntos de recarga a los usuarios en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la citada Directiva.»