

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089387

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 20 de abril 2023

Sala 10.^a

Asunto n.º C-282/22

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes. Puesta de disposición de equipos destinados a la recarga de vehículos eléctricos, al suministro de la electricidad necesaria y a la prestación de asistencia técnica y de servicios informáticos. 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 indisociable cuyo desglose resultaría artificial. En este caso, la combinación de operaciones que consisten en la entrega de electricidad para la recarga de vehículos eléctricos y en la prestación de distintos servicios, como la organización de la puesta a disposición de puntos de recarga y la facilitación del uso de estos, la asistencia técnica necesaria y las aplicaciones informáticas que permiten la reserva de un conector, el seguimiento de las operaciones y el pago por estas a juicio del Tribunal constituye una única prestación compleja de «entrega de bienes». Para determinar si una única prestación compleja, debe calificarse como «entrega de bienes» o como «prestación de servicios», en el sentido de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del IVA, han de tomarse en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación a fin de investigar sus elementos característicos e identificar los elementos predominantes. A este respecto, en primer lugar, 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 de la estación de recarga para consumir, en la propulsión de su vehículo, la electricidad transmitida, que, con arreglo al art. 15.1 de la Directiva 2006/112, se asimila a un bien corporal. En segundo lugar, dicho suministro de electricidad a la batería del vehículo eléctrico presupone el uso de un equipo adecuado de recarga, que puede incluir un cargador que se integre con el sistema operativo del vehículo. Por consiguiente, la puesta a disposición de dicho equipo constituye una prestación de servicios mínima que el suministro de electricidad lleva necesariamente consigo y, por ello, no puede tenerse en cuenta para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una operación compleja que incluye también dicha entrega de la electricidad. En tercer lugar, la asistencia técnica que puede resultar necesaria para los usuarios de que se trata no constituye, por su parte, un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del suministro de la electricidad necesaria para la propulsión del vehículo eléctrico. Por tanto, supone una prestación accesoria con respecto a dicha entrega de electricidad. Por tanto, constituye una «entrega de bienes», en el sentido del art. 14.1 de la Directiva 2006/112, una prestación única y compleja compuesta por la puesta de disposición de equipos de recarga para vehículos eléctricos (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo); el flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico con parámetros adecuadamente adaptados; la asistencia técnica necesaria a los usuarios de que se trata y la puesta a disposición de los usuarios de que se trata de aplicaciones informáticas que les permiten reservar un conector, consultar el historial de operaciones y comprar créditos que se acumulen en una cartera digital y se utilicen para el pago por las diferentes sesiones de recarga..

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 14, 15 y 24.

PONENTE:

Don D. Gratsias.

En el asunto C-282/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 23 de febrero de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de abril de 2022, en el procedimiento entre

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

y

P. w W.,

con intervención de:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. D. Gratsias (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič e I. Jarukaitis, Jueces;
Abogada General: Sra. T. Ćapeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, por el Sr. B. Kołodziej, la Sra. D. Pach y el Sr. T. Wojciechowski;
- en nombre del Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, por el Sr. P. Chrupek, radca prawny;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. O. Serdula, M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y U. Małecka, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 14, apartado 1, y 24, 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 (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 el Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia) (en lo sucesivo, «autoridad tributaria») y P. w W., en relación con una solicitud de anulación de la contestación a una consulta tributaria de 16 de mayo de 2017.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2006/112

3. A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«Estarán sujetas al [impuesto sobre el valor añadido (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;

[...]».

4. El artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

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

5. A tenor del artículo 15, apartado 1, de la mencionada Directiva:

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

6. El artículo 24, apartado 1, de la misma Directiva establece:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»

Directiva 2014/94/UE

7. A tenor del artículo 4, apartado 8, de 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 (DO 2014, L 307, p. 1):

«Los 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.»

Derecho polaco

8. El artículo 7, apartado 1, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U., n.º 54, posición 535), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«Se entenderá por entrega de bienes, mencionada en el artículo 5, apartado 1, punto 1, la transmisión del poder de disposición sobre los bienes con las facultades atribuidas a su propietario [...]».

9. El artículo 8, apartado 1, de la Ley del IVA establece:

«Se entenderá por prestación de servicios, mencionada en el artículo 5, apartado 1, punto 1, cualquier servicio prestado a una persona física o jurídica o a una entidad sin personalidad jurídica que no sea una entrega de bienes en el sentido del artículo 7 [...]».

Litigio principal y cuestión prejudicial

10. P. w W. pretende dedicarse a la actividad de instalación y explotación de estaciones de recarga de vehículos eléctricos accesibles al público. Se indica que las estaciones de recarga estarán equipadas con los llamados cargadores multiestándar, los cuales disponen tanto de conectores de recarga rápida de corriente continua como de conectores de recarga lenta de corriente alterna. Se indica que el tiempo estándar para recargar el 80 % de capacidad de la batería de un vehículo usando los conectores de recarga rápida es de veinte a treinta minutos aproximadamente. En cambio, se indica que el tiempo de recarga de un vehículo utilizando conectores de recarga lenta de corriente alterna es normalmente de cuatro a seis horas.

11. Según se indica, el precio facturado a los usuarios dependerá, en particular, del tiempo de recarga, expresado en horas (en caso de conectores de recarga lenta) o en minutos (en caso de conectores de recarga rápida), y del estándar del conector utilizado por el usuario. Se indica que las liquidaciones se efectuarán tras cada sesión de recarga o al término del período de liquidación adoptado, sin descartarse la posibilidad de instaurar un sistema que permita la compra de créditos, que se acumularán en una cartera digital y se utilizarán para recargar el vehículo eléctrico de que se trate.

12. Se indica que la prestación realizada en cada sesión de recarga podrá incluir, en principio, en función de las necesidades del usuario de que se trate, las operaciones consistentes en:

- la puesta a disposición de equipos de recarga (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo);
- la provisión de flujo de electricidad a las baterías del vehículo con unos parámetros adecuadamente adaptados;
- la asistencia técnica necesaria.

13. Se indica que P. w W. también pretende crear una plataforma específica, un sitio web o una aplicación informática que permitan que el usuario de que se trate reserve un conector determinado y consulte el historial de operaciones y pagos realizados.

14. Se indica que, por todas esas prestaciones, P. w W. facturará un precio global.

15. P. w W. presentó a la autoridad tributaria una consulta con intención de obtener una contestación que certificara que la actividad planeada consistía en una «prestación de servicios», en el sentido del artículo 8 de la Ley del IVA.

16. En su contestación a la consulta, la autoridad tributaria consideró que debía entenderse que el suministro de la electricidad necesaria para recargar un vehículo eléctrico es la prestación principal, mientras que el resto de los servicios ofrecidos por P. w W. son accesorios. A juicio de dicha autoridad, de ello resulta que no debe considerarse que la puesta a disposición por P. w W. de equipos que permiten la recarga rápida de vehículos eléctricos sea el elemento predominante de la operación de que se trata, y que la recarga del vehículo no reviste importancia secundaria.

17. A raíz del recurso contencioso-administrativo interpuesto por P. w W., 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 contestación a la consulta tributaria de 16 de mayo de 2017. Según dicho tribunal, la intención principal de los usuarios de las estaciones de recarga es utilizar equipos que les permiten una recarga rápida y eficaz de los vehículos. Así pues, entiende que, desde la perspectiva del usuario, la principal prestación realizada es la puesta a disposición de la estación de recarga, junto con la integración necesaria del cargador con el sistema operativo del vehículo. A juicio de dicho tribunal, el fin de la operación no consiste en ofrecer electricidad, sino en la puesta a la disposición de los usuarios de los equipos de carga técnicamente avanzados con los que están dotadas las estaciones.

18. A juicio del citado tribunal, por un parte, si el objetivo de los usuarios de que se trata fuera únicamente la compra de electricidad para sus vehículos eléctricos, en lugar de utilizar estaciones públicas de recarga utilizarían la red doméstica o la red del centro de trabajo. Entiende que optan por las estaciones públicas únicamente por sus conectores de distintos estándares, que permiten recargar las baterías de los vehículos eléctricos de manera más rápida y eficaz. Por otra parte, considera que el precio no se calcula en función de la energía consumida y que, siendo ello así, el atractivo de la oferta de las estaciones de recarga de dichos vehículos se basa principalmente en el tiempo de recarga y no en la puesta a disposición de la electricidad como tal.

19. Según ese mismo tribunal, la prestación de P. w W. se distingue de la de las gasolineras de repostaje tradicional, porque lo que importa no es el tipo o la calidad del combustible, que es igual en todas partes, sino la rapidez y eficacia de la recarga, que, según afirma, depende de las características del equipo de recarga que se pone a disposición de los usuarios de que se trata.

20. La autoridad tributaria recurrió en casación ante el tribunal remitente contra la sentencia del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia) mencionada en el apartado 17 de la presente sentencia. En apoyo de dicho recurso, la autoridad tributaria alega que, por lo que se refiere a la puesta a disposición onerosa de estaciones de recarga de vehículos eléctricos, la prestación principal consiste en una entrega de bienes, a saber, electricidad.

21. Según el tribunal remitente, la vinculación entre las tres operaciones descritas en el apartado 12 de la presente sentencia es tan estrecha que constituyen una única operación compleja. Entiende que, en cambio, la puesta a disposición de una plataforma específica, un sitio web o una aplicación informática que permitan que el usuario de que se trate reserve un conector determinado y consulte el historial de operaciones y pagos realizados constituye una prestación accesoria que forma parte de esa única operación compleja y que tiene por objeto facilitar a los consumidores la recarga de sus vehículos.

22. Habida cuenta de que, según entiende el tribunal remitente, la puesta a disposición de los clientes de equipos de recarga para la provisión del flujo de electricidad a las baterías del vehículo, con unos parámetros adecuadamente adaptados, no es un elemento accesorio con respecto al suministro de electricidad, dicho tribunal estima que procede determinar el elemento predominante de la prestación única descrita en los apartados 12 y 21 de la presente sentencia. En ese contexto, ese mismo tribunal precisa que, según P. w W., la decisión de hacer uso de los servicios de una estación concreta de recarga puede venir dictada por la voluntad de reducir el tiempo necesario para la recarga del vehículo, con el fin de poder reemprender un viaje rápidamente. Así pues, considera que, desde el punto de vista del usuario de que se trate, no es tan determinante el precio de la energía como la puesta a disposición de una infraestructura específica que garantiza que la duración de la parada en la estación de recarga sea más breve.

23. A tal respecto, el tribunal remitente observa que el uso de estaciones de recarga no constituye un fin en sí, sino que tiene por objeto permitir la recarga de la batería del vehículo eléctrico. Entiende que, así pues, los usuarios de dichas estaciones pueden elegir entre puntos de recarga rápida y puntos de recarga lenta, que seleccionan no solamente en función de la duración de la recarga, sino también teniendo en cuenta las características de la batería del vehículo. Considera que, por tanto, la puesta a disposición del equipo de recarga constituye el medio que permite disfrutar en mejores condiciones del suministro de electricidad, que es la prestación preponderante.

24. No obstante, por una parte, el hecho de que el precio de la recarga incluya asimismo una tarifa por el estacionamiento del vehículo y, por otra parte, la referencia que figura en el artículo 4, apartado 8, de la Directiva 2014/94 a «servicios de recarga de vehículos eléctricos» que prestan los gestores de los puntos de recarga le suscitan al tribunal remitente dudas sobre la calificación de la prestación única controvertida en el litigio principal como «entrega de bienes» o como «prestación de servicios», en el sentido de la Directiva 2006/112.

25. En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Constituye una “entrega de bienes” en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva [2006/112] 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 a 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 [informática] 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?»

Sobre la cuestión prejudicial

26. Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que constituye una «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva, o bien una «prestación de servicios», en el sentido de su artículo 24, apartado 1, una prestación única y compleja compuesta por:

- la puesta a disposición de equipos de recarga para vehículos eléctricos (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo);
- el flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico con parámetros adecuadamente adaptados;
- la asistencia técnica necesaria a los usuarios de que se trata;
- la puesta a disposición de los usuarios de que se trata de aplicaciones informáticas que les permiten reservar un conector, consultar el historial de operaciones y comprar créditos que se acumulen en una cartera digital y se utilicen para el pago por las diferentes sesiones de recarga.

27. Es preciso señalar 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» [sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 52, y de 25 de marzo de 2021, Q-GmbH (Seguro de riesgos especiales), C-907/19, EU:C:2021:237, apartado 19 y jurisprudencia citada].

28. 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 [véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 53, y de 25 de marzo de 2021, Q-GmbH (Seguro de riesgos especiales), C-907/19, EU:C:2021:237, apartado 20 y jurisprudencia citada].

29. 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 (sentencia de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, apartado 23).

30. 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 54, y de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, apartado 41).

31. 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 [véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 55, y de 25 de marzo de 2021, Q-GmbH (Seguro de riesgos especiales), C-907/19, EU:C:2021:237, apartados 25 y 26 y jurisprudencia citada].

32. El litigio principal versa sobre una combinación de operaciones que consisten en la entrega de electricidad para la recarga de vehículos eléctricos y en la prestación de distintos servicios, como la organización de la puesta a disposición de puntos de recarga y la facilitación del uso de estos, la asistencia técnica necesaria y las aplicaciones informáticas que permiten la reserva de un conector, el seguimiento de las operaciones y el pago por estas. El tribunal remitente considera que el suministro y la prestación en cuestión forman una única operación a efectos del IVA. Habida cuenta de los datos de que dispone el Tribunal de Justicia, no resulta que dicha calificación pase por alto ninguno de los criterios enunciados en los apartados 27 a 30 de la presente sentencia.

33. En lo que se refiere al concepto de «entrega de bienes», en el sentido de la Directiva 2006/112, el artículo 14, apartado 1, de esta dispone que se entenderá por tal 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 para disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 59, y de 23 de abril de 2020, Herst, C-401/18, EU:C:2020:295, apartado 36 y jurisprudencia citada). Además, con arreglo al artículo 15, apartado 1, de dicha Directiva, la electricidad se asimila a un bien corporal.

34. En cuanto al concepto de «prestación de servicios», en el sentido de la Directiva 2006/112, resulta del artículo 24, apartado 1, de esta que engloba todas las operaciones que no tengan la consideración de «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14 de la misma Directiva.

35. Para determinar si una única prestación compleja, como es el caso de la controvertida en el litigio principal, debe calificarse como «entrega de bienes» o como «prestación de servicios», en el sentido de la mencionada Directiva, han de tomarse en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación a fin de investigar sus elementos característicos e identificar los elementos predominantes. Los elementos en cuestión deben determinarse basándose en el punto de vista del consumidor medio de los puntos de recarga y teniendo en cuenta, en una apreciación de conjunto, la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de los elementos de prestación de servicios en comparación con los de una entrega de bienes (véase, en ese sentido, la sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartados 61 y 62 y jurisprudencia citada).

36. Así pues, por una parte, la referencia que figura en el artículo 4, apartado 8, de la Directiva 2014/94 a «servicios de recarga de vehículos eléctricos» no prejuzga la calificación de la operación controvertida como «entrega de bienes» o «prestación de servicios», en el sentido de la Directiva 2006/112. En efecto, según el artículo 1 de la Directiva 2014/94, esta tiene por objeto establecer requisitos mínimos para la creación de una infraestructura para los combustibles alternativos, incluyendo puntos de recarga para vehículos eléctricos. Por tanto, no tiene por objeto establecer norma alguna sobre el tratamiento, desde el punto de vista del IVA, del suministro de combustibles alternativos.

37. Por otra parte, dado que la comercialización de un bien va siempre acompañada de una prestación de servicios mínima, solo los servicios que dicha comercialización no lleva necesariamente consigo pueden tenerse en cuenta para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una prestación compleja que incluye también la entrega de dicho bien (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 63, y de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, apartado 50).

38. A este respecto, en primer lugar, 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 de la estación 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.

39. En segundo lugar, dicho suministro de electricidad a la batería del vehículo eléctrico presupone el uso de un equipo adecuado de recarga, que puede incluir un cargador que se integre con el sistema operativo del vehículo. Por consiguiente, la puesta a disposición de dicho equipo constituye una prestación de servicios mínima que el suministro de electricidad lleva necesariamente consigo y, por ello, no puede tenerse en cuenta para apreciar la proporción que representa la prestación de servicios en el conjunto de una operación compleja que incluye también dicha entrega de la electricidad.

40. En tercer lugar, la asistencia técnica que puede resultar necesaria para los usuarios de que se trata no constituye, por su parte, un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del suministro de la electricidad necesaria para la propulsión del vehículo eléctrico. Por tanto, supone una prestación accesoria con respecto a dicha entrega de electricidad.

41. Así sucede también con la puesta a disposición del usuario de aplicaciones informáticas que le permiten reservar un conector, consultar el historial de operaciones y comprar créditos para pagar por las recargas. En efecto, tales prestaciones brindan a dicho usuario determinadas ventajas prácticas adicionales cuyo único objeto es mejorar la transmisión de la electricidad necesaria para la recarga de su vehículo y recapitularle las operaciones efectuadas hasta ese momento.

42. De ello se deduce que, en principio, la transmisión de electricidad constituye el elemento característico y predominante de la prestación única y compleja acerca de la cual el tribunal remitente pregunta al Tribunal de Justicia.

43. Esta conclusión no se ve desvirtuada por la circunstancia mencionada por dicho tribunal en el sentido de que, para calcular el importe adeudado por la recarga de un vehículo eléctrico, puedan tenerse en cuenta no solo la cantidad de electricidad transmitida, sino también una tarifa por el tiempo de estacionamiento durante dicha recarga. En particular, ello implica simplemente que el precio unitario del bien entregado, a saber, la electricidad, está formado no solo por el coste de la propia electricidad, sino también por el tiempo de uso de los equipos que se ponen a disposición de los usuarios de que se trata.

44. La conclusión expuesta en el apartado 42 de la presente sentencia no queda tampoco invalidada cuando el operador de que se trata calcula el precio basándose exclusivamente en la duración de la recarga. En efecto, habida cuenta de que la cantidad de electricidad suministrada depende de la potencia transmitida durante el tiempo de dicha transmisión, también ese cálculo refleja el precio unitario de dicha electricidad.

45. De manera similar, el mero hecho de que el precio unitario de una recarga rápida de corriente continua sea marginalmente más alto que el de una recarga lenta de corriente alterna no basta para erigir, desde el punto de vista del usuario de que se trate, la rapidez y eficacia de dicha recarga en el elemento característico y predominante de la operación de que se trate.

46. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, ha de responderse a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que constituye una «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva, una prestación única y compleja compuesta por:

- la puesta a disposición de equipos de recarga para vehículos eléctricos (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo);
- el flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico con parámetros adecuadamente adaptados;
- la asistencia técnica necesaria a los usuarios de que se trata y
- la puesta a disposición de los usuarios de que se trata de aplicaciones informáticas que les permiten reservar un conector, consultar el historial de operaciones y comprar créditos que se acumulen en una cartera digital y se utilicen para el pago por las diferentes sesiones de recarga.

Costas

47. 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 Décima) declara:

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, debe interpretarse en el sentido de que constituye una «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, una prestación única y compleja compuesta por:

- **la puesta a disposición de equipos de recarga para vehículos eléctricos (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo);**
- **el flujo de electricidad a las baterías del vehículo eléctrico con parámetros adecuadamente adaptados;**
- **la asistencia técnica necesaria a los usuarios de que se trata y**
- **la puesta a disposición de los usuarios de que se trata de aplicaciones informáticas que les permiten reservar un conector, consultar el historial de operaciones y comprar créditos que se acumulen en una cartera digital y se utilicen para el pago por las diferentes sesiones de recarga.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.