



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. MACIEJ SZPUNAR  
presentadas el 12 de febrero de 2019<sup>1</sup>

**Asunto C-568/17**

**Staatssecretaris van Financiën  
contra  
L.W. Geelen**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos)]

Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 77/388/CEE — Artículo 9, apartado 2, letras c) y e) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 52, letra a) — Artículo 56, apartado 1, letra k) — Prestación de servicios — Lugar de prestación de las operaciones gravadas — Criterio para determinar la competencia tributaria — Sesiones eróticas interactivas en directo por Internet — Lugar en que se ejecuta el servicio materialmente

## Introducción

1. El impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») es un impuesto sobre el consumo, que en una situación ideal debería exigirse en el lugar del consumo de los bienes o de los servicios sometidos a tributación. Sin embargo, en el caso de las operaciones transfronterizas, especialmente en relación con los servicios, ello acarrearía graves cargas administrativas tanto para los sujetos pasivos como para las autoridades fiscales. Por este motivo, las directivas de la Unión sobre el IVA introducen métodos simplificados para determinar el lugar de prestación de los servicios. Sin embargo, la determinación de este lugar sigue causando dificultades, especialmente en caso de servicios complejos o de servicios a distancia, por ejemplo, mediante retransmisión por Internet, como en el presente litigio. La evolución de las disposiciones en este ámbito no siempre logra seguir la evolución tecnológica y las mudables condiciones de mercado. Por tanto, seguirá correspondiendo a los órganos jurisdiccionales fijar la interpretación de las disposiciones que tome en consideración la evolución tecnológica.

<sup>1</sup> Lengua original: polaco.

## Marco jurídico

### *Derecho de la Unión*

2. Según el artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme,<sup>2</sup> en su versión modificada por la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002:<sup>3</sup>

«1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo:

[...]

c) el lugar de las prestaciones de servicio que tengan por objeto:

- actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes[, recreativas] o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades;

[...]

será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas;

[...]

e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[...]

- las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, entre otras, las que se citan en el anexo L;

f) el lugar de las prestaciones de servicios enunciadas en el último guion de la letra e), cuando sean prestadas a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, que estén establecidas o que tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde el que se preste al servicio fuera de la Comunidad, o en defecto de la sede o el establecimiento mencionados tenga fuera de la Comunidad su domicilio o residencia habitual, será el lugar en que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual.

<sup>2</sup> DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

<sup>3</sup> Directiva por la que se modifica temporalmente la Directiva 77/388 respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica (DO 2002, L 128, p. 41).

[...]».

3. El artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,<sup>4</sup> según el tenor que resulta aplicable a los hechos del procedimiento principal, establece:

«Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

4. Según el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112:

«El lugar de las prestaciones de servicios siguientes será el lugar en que se ejecuten materialmente:

a) actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes, recreativas o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades;

[...]».

5. Según el artículo 56, apartado 1, letra k), de esta Directiva:

«1. El lugar de las siguientes prestaciones de servicios a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios haya establecido la sede de su actividad económica o disponga de un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en ausencia de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[...]

k) las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, en particular, las que se citan en el anexo II;

[...]».

6. Por último, el artículo 57, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone que:

«En caso de que las prestaciones de servicios contempladas en la letra k) del apartado 1 del artículo 56 sean prestadas a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, que estén establecidas o que tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de servicios fuera de la Comunidad, o en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, tenga fuera de la Comunidad su domicilio o residencia habitual, el lugar de esta prestación será el lugar en que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual.»

<sup>4</sup> DO 2006, L 347, p. 1.

## ***Derecho neerlandés***

7. Las disposiciones citadas del Derecho de la Unión se transpusieron al Derecho neerlandés en el artículo 6, apartados 1 y 2, letra c), número 1, y letra d), número 10, de la *Wet op de omzetbelasting 1968* (Ley sobre el IVA de 1968).

## **Hechos, procedimiento y cuestiones planteadas**

8. El demandado en el procedimiento principal, L.W. Geelen, es un sujeto pasivo establecido a efectos del IVA en los Países Bajos. Presta servicios consistentes en la organización y suministro de sesiones eróticas interactivas en directo por Internet. Las personas filmadas que actúan durante estas sesiones se encuentran en ese momento en Filipinas. L.W. Geelen pone a su disposición los programas y el equipo informático necesarios para llevar a cabo las sesiones por Internet. Los clientes se ponen en contacto con las personas filmadas por Internet, tras abrir una cuenta para ello en uno de los proveedores de Internet. Estos proveedores perciben una retribución de los clientes, una parte de la cual es entregada a L.W. Geelen. Las sesiones se retransmiten en directo y son interactivas, es decir, los clientes pueden comunicarse con las personas filmadas y darles instrucciones. Los servicios prestados por L.W. Geelen están destinados por lo general al mercado neerlandés.<sup>5</sup>

9. En el procedimiento principal, el demandado no presentó las declaraciones del IVA correspondiente a los citados servicios. Sin embargo, la autoridad tributaria consideró que estos servicios deben gravarse con el IVA en los Países Bajos y dictó una resolución con el requerimiento de pago del impuesto por el período comprendido entre el 1 de junio de 2006 y el 31 de diciembre de 2009.

10. Esta resolución fue revocada mediante una sentencia del órgano jurisdiccional de primera instancia, que declaró que la citada prestación de los servicios está sujeta a las disposiciones del Derecho neerlandés que transponen el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion de la Directiva 77/388 y el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112 y las prestaciones tienen lugar materialmente en Filipinas. La Administración tributaria interpuso recurso de casación contra esta sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

11. En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) a) ¿Debe interpretarse el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Sexta Directiva o, en su caso, el artículo 52, letra a), de la Directiva [del IVA] [...] en el sentido de que también comprende el suministro, a cambio de una remuneración, de sesiones eróticas interactivas filmadas y retransmitidas en directo por Internet?
- b) En caso de respuesta afirmativa a la parte a) de la primera cuestión prejudicial, ¿debe interpretarse la expresión “lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas” del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva o, en su caso, “lugar en que se ejecuten materialmente [las prestaciones de servicios]” del artículo 52, párrafo inicial, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que lo determinante es el lugar en el que las personas filmadas actúan ante la *webcam*, o el lugar en el que los [clientes] miran las imágenes, o bien debe considerarse pertinente otro lugar?

<sup>5</sup> No se deduce de la información obrante en la petición de decisión prejudicial si la posibilidad de utilizar estos servicios se encuentra limitada técnicamente de algún modo al territorio de los Países Bajos. Según parece, esta limitación podría resultar de la necesidad de recurrir a la intermediación de los proveedores de servicios de Internet, con los que L.W. Geelen haya celebrado el correspondiente contrato.

- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 9, apartado 2, letra e), duodécimo guion, de la Sexta Directiva o, en su caso, el artículo 56, apartado 1, letra k), de la Directiva [del IVA] [...], en relación con el artículo 11 del Reglamento [n.º 1777/2005], en el sentido de que cabe considerar que el suministro, a cambio de una remuneración, de sesiones eróticas interactivas filmadas y retransmitidas en directo por Internet constituye una “prestación de servicios efectuada por vía electrónica”?
- 3) En caso de respuesta afirmativa tanto a la parte a) de la primera cuestión prejudicial como a la segunda cuestión prejudicial, y si la designación del lugar de prestación del servicio conforme a las disposiciones pertinentes de las Directivas da lugar a resultados diferentes, ¿cómo debe determinarse entonces el lugar de prestación del servicio?

12. La petición de decisión prejudicial se recibió en el Tribunal de Justicia el 27 de septiembre de 2017. Los Gobiernos neerlandés y francés, así como la Comisión Europea, presentaron observaciones escritas. El Gobierno neerlandés y la Comisión comparecieron en la vista que se celebró el 19 de septiembre de 2018.

## Análisis

### *Sobre la primera cuestión prejudicial, parte a)*

13. Al plantear la parte a) de la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se determine si servicios como los servicios prestados por L.W. Geelen en el procedimiento principal se rigen por el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Directiva 77/388 y el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112. En concreto, se trata de dilucidar si estos servicios son servicios del ámbito de la actividad recreativa a los efectos de las disposiciones mencionadas.

14. Es indudable que los servicios mencionados son de carácter recreativo.<sup>6</sup> A mi juicio, este punto no exige largas consideraciones. Sin embargo, ello no agota la respuesta a la parte a) de la primera cuestión prejudicial.

15. En mi opinión, el órgano jurisdiccional remitente plantea adecuadamente la cuestión de si las citadas disposiciones son aplicables a los servicios, que siendo de carácter recreativo, no se prestan en un único lugar y al mismo tiempo en presencia física de los clientes, sino, por ejemplo, como sucede en el presente litigio, a distancia y en el momento elegido individualmente por cada uno de los clientes.

16. La disposición del artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, figura en la Directiva 77/388 desde el momento de su adopción. Me parece pacífico que el legislador, al formular esta disposición, no se refería a los servicios a distancia, similares a los servicios objeto del procedimiento principal, dado que dichos servicios no existían entonces. El único modo de prestar servicios culturales, recreativos, educativos, etc. era reunir a los clientes en el lugar material de prestación del servicio o prestarlos en el lugar en el que se hallaban los clientes.<sup>7</sup> Por tanto, no entrañaba dificultades la determinación del lugar en el que se ejecutaba materialmente el servicio que era al mismo tiempo el lugar del consumo de dicho servicio.

<sup>6</sup> Véase, por analogía, la sentencia de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros (C-452/03, EU:C:2005:289), apartado 32.

<sup>7</sup> Obviamente, en aquel tiempo existían servicios de radio y de televisión. Sin embargo, estaban gravados en el lugar de la sede del prestador del servicio, que normalmente coincidía con el lugar de la emisión del programa. Solo con la modificación de la Directiva 77/388 en el año 2002 (véase la nota 3 de las presentes conclusiones) se considera que el lugar de prestación de estos servicios, en las relaciones transfronterizas, es el lugar del domicilio o de la residencia de los destinatarios [véase el artículo 9, apartados 2, letra e), undécimo guion, y 4, de la Directiva 77/388]. Sin embargo, los servicios de radio y de televisión se limitan a la emisión de un programa, dejando su recepción a los destinatarios, a diferencia de los servicios como los del procedimiento principal, donde el prestador del servicio también brinda la posibilidad de recibir el contenido e incluso una participación activa de los clientes.

17. El desarrollo tecnológico que ha tenido lugar desde entonces ha permitido la aparición de servicios en los que los usuarios participan, incluso activamente, en un acontecimiento cultural, recreativo o de otro tipo, a distancia y no necesariamente en tiempo real. Por tanto, se quiebra «la unidad de acción, tiempo y lugar», por utilizar categorías del teatro clásico. Por consiguiente, se plantea la cuestión de si la posible aplicación a tales servicios del artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Directiva 77/388 y del artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112 sería conforme con la voluntad del legislador de la Unión, con arreglo a una interpretación que tenga en cuenta la nueva realidad tecnológica, así como con los objetivos de estas disposiciones.

18. La exposición de motivos de la propuesta de la Directiva 2008/8/CE<sup>8</sup> será un buen punto de partida para analizar los objetivos que persiguen las disposiciones que determinan el lugar de prestación de los servicios. La Directiva introduce una reforma fundamental del Derecho de la Unión en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios a efectos del IVA.

19. En la parte introductoria de la exposición de motivos, la Comisión observa que la situación más deseable es aquella en la que los servicios están gravados en el lugar donde se realiza el consumo efectivo. Sin embargo, este planteamiento tropieza con graves dificultades prácticas en el caso de una prestación de servicios transfronteriza. Estas dificultades pueden superarse con cierta facilidad en el caso de los servicios prestados a sujetos pasivos. Este es el fin del mecanismo de autoliquidación.<sup>9</sup> Sin embargo, en ningún caso puede aplicarse este mecanismo a personas que no son sujetos pasivos. Una opción distinta consistiría en obligar a los prestadores de los servicios a registrarse y liquidar el IVA en cada uno de los Estados miembros en los que presten servicios, si bien ello les supondría una carga administrativa desproporcionada. Además, en caso de varios servicios, el lugar del consumo efectivo no es en absoluto el lugar de su ejecución material, sino el lugar de la sede de la actividad o el domicilio del destinatario, lo que complica aún más el problema, dado que exige en cada caso que el prestador del servicio identifique el lugar del domicilio del destinatario y liquide el IVA en ese lugar.<sup>10</sup> A causa de las dificultades prácticas citadas, en la Directiva 77/388 se adoptó como regla general que el lugar de la prestación del servicio es la sede de la actividad del proveedor. En la citada propuesta, la Comisión planteó mantener esta norma general respecto de los servicios prestados a personas que no sean sujetos pasivos.

20. Sin embargo, esta norma tiene algunas excepciones. Una de ellas es la excepción que nos interesa en el presente litigio relativa a la actividad cultural, recreativa, educativa o similar. La introducción de esta excepción ha permitido alcanzar dos objetivos.

21. En primer lugar, cuando la actividad mencionada requería de la presencia simultánea en un mismo lugar, tanto de los destinatarios como de los proveedores (y en cualquier caso, de las personas que prestaban el servicio en su nombre), se pudo alcanzar la solución más deseable, consistente en la tributación del servicio en el lugar de su consumo efectivo, sin cargas administrativas desproporcionadas. En efecto, este tipo de servicios es de carácter puntual, en el sentido de que su importancia económica se suele reducir a la duración de la prestación del servicio. Por ello, el consumo de dichos servicios es inmediato y acontece en el lugar de su prestación. Consiguientemente, no es relevante la sede de la actividad ni el domicilio de los destinatarios; el proveedor liquida el IVA únicamente en el lugar de la ejecución material del servicio.

8 Directiva del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112 en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO 2008, L 44, p. 11). Exposición de motivos: COM(2003) 822 versión final.

9 En ese mecanismo, es el destinatario del servicio y no su prestador el que percibe el IVA al tipo aplicable en la sede de su actividad y, seguidamente, puede tener derecho a su deducción, si destina los servicios adquiridos a las necesidades de su propia actividad gravada, o bien deberá ingresar el IVA. En tal caso, se considera que, dado que los servicios adquiridos normalmente se destinan a las necesidades de su actividad económica, el lugar de la sede de la actividad del destinatario es al mismo tiempo el lugar del consumo del servicio.

10 Por ejemplo, ello se refiere a servicios de tracto sucesivo y también a los prestados a distancia.



22. En segundo lugar, a menudo este tipo de servicios son de carácter complejo, puesto que requieren de una serie de servicios intermedios y accesorios, algunos de los cuales pueden prestarse directamente a los destinatarios finales y otros, por ejemplo, a los organizadores de eventos de los que se componen los servicios finales. Su precio puede, aunque no tiene por qué, ser parte del precio completo del servicio final. Asimismo, pueden prestar este tipo de servicios distintos proveedores.<sup>11</sup> Por ello, la aplicación del principio general de tributación en el lugar de la sede de actividad del proveedor podría llevar a la necesidad de liquidar el IVA de los diferentes servicios parciales en los distintos Estados miembros. La tributación de estos servicios en el lugar de su ejecución material simplifica la cuestión, cuando coincide con el lugar de ejecución del servicio final o principal.

23. Sin embargo, la aplicación de la citada excepción a los servicios prestados a distancia, como los servicios del procedimiento principal, no permite alcanzar estos objetivos.

24. Cuando la prestación de los servicios no requiere de la presencia simultánea de los proveedores y de los destinatarios en el mismo lugar, aparece el problema, al que se refiere la primera cuestión prejudicial, parte b), de la determinación del lugar en el que el servicio se ejecuta materialmente. Sin embargo, con independencia de cómo se resuelva el problema, no se cumplirán los objetivos de esta excepción.

25. Ciertamente, si se considera, tomando como ejemplo los servicios sobre los que versa el procedimiento principal, que el lugar de ejecución del servicio es el lugar en el que las personas filmadas actúan ante la cámara, no se obtendrá el resultado deseado que consiste en la tributación en el lugar del consumo. En efecto, debe considerarse como lugar del consumo, obviamente, el lugar en el que se encuentran los clientes en el momento de utilizar el servicio. Es más, el lugar de ejecución del servicio así determinado puede, como en el presente litigio, no coincidir con el lugar de la sede de la actividad del proveedor e incluso encontrarse por entero fuera del ámbito territorial de aplicación del sistema común del IVA. Por tanto, no solo no se gravará el servicio en el lugar del consumo, que era la finalidad de la excepción mencionada, sino que tampoco se aplicará el principio general de tributación en el lugar de la sede de la actividad del proveedor.

26. Por el contrario, reconocer como lugar de la ejecución material de este tipo de servicios el lugar en el que se encuentran los espectadores en el momento en que lo utilizan permitiría gravar dichos servicios en el lugar del consumo. Sin embargo, ello generaría las mismas dificultades prácticas que el legislador de la Unión pretendía evitar cuando introdujo el principio general de tributación en el lugar de la sede de actividad del proveedor y que resultan de la necesidad de identificar en cada ocasión el lugar en el que el cliente utiliza el servicio y de liquidar allí el IVA.

27. Ciertamente, el Gobierno neerlandés indica en sus observaciones escritas las soluciones que establece la Directiva (UE) 2017/2455<sup>12</sup> para remediar las citadas dificultades. Sin embargo, como destaca dicho Gobierno, estas soluciones solo se aplicarán a los servicios como los que son objeto del procedimiento principal a partir de 2021, mientras que el presente litigio se refiere a la situación jurídica vigente en los años 2006 a 2009.

<sup>11</sup> Véase, por ejemplo, la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355): en aquel asunto se trataba de servicios técnicos de sonido prestados a los organizadores de conciertos.

<sup>12</sup> Directiva del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112 y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes (DO 2017, L 348, p. 7).

28. Según se deduce de lo anterior, la aplicación de un criterio especial para determinar el lugar de prestación de los servicios, que prevén el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Directiva 77/388 y el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112 a los servicios prestados a distancia, como los que son objeto del procedimiento principal, no cumpliría los objetivos que el legislador de la Unión pretendía alcanzar al adoptar estas disposiciones. En vez de ello, a mi juicio, debería aplicarse el principio general de tributación en el lugar de la sede de la actividad del proveedor.

29. Es cierto que en ciertos casos la aplicación de este principio a los servicios prestados a distancia, especialmente por Internet, puede llevar a una distribución imperfecta de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que puede permitir separar con facilidad el lugar de tributación del lugar del consumo del servicio (si bien, según parece, tal no es el caso en el presente litigio). Sin embargo, como resulta de la citada exposición de motivos de la propuesta de Directiva 2008/8, el legislador de la Unión fue consciente de este problema ya desde el comienzo de los trabajos preparatorios de la Directiva, si bien decidió aplazar la solución, respecto de los servicios prestados a personas que no son sujetos pasivos en el territorio de la Unión, hasta que entraron en vigor las medidas mencionadas en el punto 27 anterior.

30. La tesis de que las reglas establecidas en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Directiva 77/388 y en el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112 tenían la finalidad de determinar el lugar de prestación de los servicios que requieren de la presencia simultánea de los proveedores y de los clientes parece basarse también en el texto actual de las disposiciones de que se trata.

31. Según el tenor actual de la Directiva 2006/112,<sup>13</sup> ello se ha regulado en sus artículos 53 y 54, apartado 1. Con arreglo al artículo 53 de esta Directiva, que trata de los servicios prestados a los sujetos pasivos, «el lugar de prestación a un sujeto pasivo de servicios de acceso a *manifestaciones* culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, *como las ferias o exposiciones*, así como de los servicios accesorios en relación con el acceso, será aquel en donde tengan lugar efectivamente las *manifestaciones*».<sup>14</sup> Por tanto, en esta disposición no se trata de cualesquiera servicios culturales, recreativos, etc., sino de servicios consistentes en manifestaciones, como las ferias o exposiciones, es decir, aquellos que requieren de la presencia de los clientes en el lugar de la prestación del servicio.

32. Lo cierto es que el artículo 54, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que se refiere a la prestación de estos mismos servicios a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, no utiliza la palabra «manifestaciones».<sup>15</sup> Sin embargo, esta disposición no detalla, similarmente al artículo 53 de la citada Directiva, que se trata de una actividad «como las ferias o exposiciones» y, por tanto, también una actividad que requiere de la presencia de los clientes en el lugar de prestación del servicio.

33. En mi opinión, la diferencia en la redacción de estas disposiciones resulta del hecho de que el actual artículo 53 de la Directiva 2006/112 determina el lugar de prestación como una categoría de servicios delimitada de forma muy restringida, a saber, de servicios consistentes en permitir el acceso a manifestaciones de distinto tipo y en servicios unidos estrechamente a ello. El pago por el acceso a tales manifestaciones normalmente tiene lugar mediante la adquisición de billetes. La venta de estos billetes suele ser de carácter masivo y con frecuencia se lleva a cabo mediante intermediarios, lo que dificulta considerablemente, si no impide, la distinción entre los adquirentes que son sujetos pasivos y los adquirentes que no lo son. Por ello, el legislador ha igualado el lugar de la prestación de los

<sup>13</sup> Es decir, según el tenor vigente desde el 1 de enero de 2011, con arreglo al artículo 3 de la Directiva 2008/8.

<sup>14</sup> El subrayado es mío.

<sup>15</sup> Con arreglo a esta disposición «el lugar de prestación de servicios y de servicios accesorios a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, con inclusión de la prestación de servicios de los organizadores de esas actividades, será aquel en donde se lleven a cabo materialmente esas manifestaciones».



servicios de acceso a estas manifestaciones prestadas a los sujetos pasivos y personas que no tengan condición de sujetos pasivos, para evitar las dificultades relacionadas con la tributación de estos servicios. Por el contrario, el lugar de prestación de cualquier servicio accesorio relativo a la actividad cultural, recreativa, etc. será distinto en función de la condición del destinatario: en caso de servicios prestados a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, ese lugar seguirá siendo el lugar de la ejecución material del servicio con arreglo al artículo 54, apartado 1, de la Directiva 2006/112, mientras que, en caso de servicios prestados a sujetos pasivos, ese lugar será el lugar en que esté establecido el destinatario o el lugar de su actividad, con arreglo a la nueva regla recogida en el actual artículo 44 de la Directiva 2006/112. Por este motivo, por ejemplo, el lugar de prestación de servicios técnicos de sonido, como los del asunto Dudda,<sup>16</sup> sería, con arreglo a la normativa vigente, el lugar del organizador del concierto y no el lugar en el que se celebró dicho concierto.

34. En mi opinión, esto no obsta al hecho de que ambas disposiciones, anteriormente mencionadas, tratan del mismo tipo de servicios, a saber, servicios «como las ferias o exposiciones», es decir, que requieren de la presencia física de los clientes en el lugar de la ejecución del servicio. El ámbito del actual artículo 54, apartado 1, de la Directiva 2006/112 no es más amplio que el ámbito del artículo 53, cuando se trata de las categorías de actividades contempladas en el mismo. El artículo 53 únicamente excluye del ámbito de aplicación de la norma los servicios prestados a los sujetos pasivos que no consisten directamente en permitir el acceso a manifestaciones culturales, recreativas, etc. Sin embargo, al margen de esta exclusión, sigue tratándose de los mismos servicios, mencionados en el artículo 9 apartado 2, letra c), primer guion, de la Directiva 77/388 y en el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112, según el tenor aplicable en el procedimiento principal. Los servicios a distancia no están comprendidos en absoluto por estas disposiciones.

35. Por tanto, propongo que el Tribunal de Justicia responda a la primera cuestión prejudicial, parte a), que el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Directiva 77/388 y el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que los servicios consistentes en la organización y suministro de sesiones eróticas interactivas en directo por Internet no constituyen servicios de actividades recreativas a los efectos de dichas disposiciones.

#### ***Sobre la primera cuestión prejudicial, parte b)***

36. La respuesta que propongo para la parte a) de la primera cuestión prejudicial hace que quede sin objeto la parte b) de esta cuestión prejudicial. Sin embargo, para el caso de que el Tribunal de Justicia no acepte mi propuesta de respuesta a la parte a) de la primera cuestión prejudicial, analizaré seguidamente la parte b) de esta cuestión prejudicial.

37. Al plantear la parte b) de la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende determinar si en el caso de los servicios a distancia, como las sesiones eróticas interactivas en directo por Internet mencionadas en el procedimiento principal, debe considerarse como «lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas» a los efectos del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Directiva 77/388 o «lugar en que se ejecuten materialmente las prestaciones de servicios» a los efectos del artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112 el lugar en el que permanecen materialmente las personas filmadas durante las sesiones o bien el lugar en el que los clientes utilizan estos servicios.

38. De entrada considero que cualesquiera diferencias de redacción, que puedan existir en las diferentes versiones lingüísticas de ambas Directivas entre el tenor del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Directiva 77/388 y el tenor del artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112 —diferencias que también destaca el órgano jurisdiccional neerlandés, respecto de la versión neerlandesa— no alteran el sentido de estas disposiciones. Por consiguiente, ambas disposiciones deben interpretarse en el mismo sentido.

<sup>16</sup> Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355).

39. Los Gobiernos neerlandés y francés proponen responder a esta cuestión prejudicial en el sentido de que el lugar en que se ejecuta materialmente las prestaciones de servicios es el lugar en el que, en este caso, los clientes los utilizan, en principio, los Países Bajos.

40. Sin embargo, según la Comisión, este planteamiento está predeterminado por el resultado al que debe llevar, es decir, a la tributación del citado servicio en los Países Bajos, aunque esa conclusión no resulta de la literalidad de las disposiciones analizadas. Ciertamente, la Comisión comparte la postura de que sería razonable someter a gravamen estos servicios en los Países Bajos, si bien considera que —*dura lex sed lex*— el tenor de las disposiciones correspondientes apunta al lugar en el que actúan las personas filmadas, es decir, en este caso, Filipinas.

41. Este dilema ilustra perfectamente las dificultades que entraña la aplicación de las disposiciones citadas a situaciones para las que no fueron creadas, es decir, para los servicios a distancia. En efecto, contrariamente a los servicios que requieren la presencia simultánea en un mismo lugar del proveedor y del cliente, en el caso de los servicios a distancia falta por definición un lugar que pueda considerarse indudable e inequívocamente lugar de prestación del servicio. En efecto, la esencia de dichos servicios consiste en que se prestan en al menos dos lugares y, más exactamente, *de* un lugar *a* otro.

42. Sin embargo, para dirimir este dilema, me parece necesario responder a dos preguntas: ¿quién en el presente supuesto es el proveedor? y ¿qué incluye en realidad el servicio?

43. En relación con la primera cuestión, de la información contenida en la petición de decisión prejudicial resulta que las personas filmadas son contratadas por L.W. Geelen. El órgano jurisdiccional remitente no detalla ciertamente el carácter concreto de dicha contratación, si bien puede suponerse seguramente que las personas filmadas no prestan servicios directamente a los clientes de L.W. Geelen. Por tanto, es L.W. Geelen el proveedor, es él quien percibe un precio por su servicio<sup>17</sup> y la tributación del servicio que es prestado es el objeto del procedimiento principal.

44. Este servicio se ha descrito en la petición de decisión prejudicial como el suministro de sesiones eróticas interactivas en directo por Internet. Hay dos elementos que parece que tienen una importancia fundamental para el servicio así concebido: las sesiones eróticas en sí (es decir, las actuaciones de las personas filmadas) y su retransmisión por Internet junto con el suministro de la conexión interactiva.

45. Estos dos elementos integran un único servicio indivisible. L.W. Geelen no solo ofrece la actuación de las personas filmadas, puesto que dicho servicio no tendría ningún valor para sus clientes, considerando que estos últimos se encuentran en los Países Bajos y las personas filmadas en Filipinas. Tampoco se limita a mediar en la retransmisión de las sesiones, ya que también organiza las actuaciones de las personas filmadas y les suministra el equipo necesario, y, cabe suponer, les paga una remuneración.

46. Estos dos elementos son igualmente esenciales a este respecto, dado que sin uno de ellos el servicio carecería de sentido económico y, en todo caso, sería un servicio completamente distinto.

47. Volviendo a las disposiciones objeto de análisis en el presente litigio, debe advertirse que se refieren a servicios del ámbito *de la actividad* cultural, recreativa, etc. Sin embargo, las disposiciones señalan como lugar de prestación de estos servicios no el lugar en el que se efectúa dicha actividad, sino el lugar de prestación *del servicio*. El lugar de desarrollo de la actividad que es objeto del servicio, en este caso una actividad recreativa consistente en la actuación de las personas filmadas, no es suficiente para determinar el lugar de prestación del servicio, cuando otros elementos del servicio, igualmente esenciales, se ejecutan en otro lugar.

<sup>17</sup> Con la intermediación, según parece, de los proveedores de servicios de acceso a Internet.

48. Por tanto, no comparto la tesis de la Comisión, según la cual debe considerarse como lugar de prestación de los servicios que son objeto del procedimiento principal el lugar en el que actúan las personas filmadas. En efecto, dicha tesis hace caso omiso del hecho que la razón económica del servicio para los clientes consiste en la posibilidad de utilizar el mismo en el lugar elegido por ellos, en particular en su domicilio y, desde este punto de vista, procurar la transmisión de las sesiones resulta asimismo un elemento esencial del servicio de igual modo que la actuación de las personas filmadas.

49. Sin embargo, también resulta difícil considerar —como afirman los Gobiernos neerlandés y francés— que sea precisamente el lugar de la utilización del servicio por los clientes el lugar en que este servicio se ejecuta materialmente, dado que ninguna actividad de las que forman el servicio se ejecuta allí realmente.

50. Por ello, si nos preguntamos cuál es el lugar de la ejecución material del servicio que consiste, por un lado, en la organización de las actuaciones de las personas filmadas en sesiones eróticas y, por otro, en procurar la recepción de estas sesiones en cualquier lugar por Internet, así como en procurar la conectividad interactiva con las personas filmadas, se impone la respuesta de que ese lugar es el lugar del establecimiento del prestador, es decir, en el presente litigio, el de L.W. Geelen. Es allí donde se concentran todas las actividades, ejecutadas a distancia, necesarias para la prestación de los citados servicios.

51. Por consiguiente, estimo que, en caso de servicios a distancia, es decir, de aquellos que no requieren de la presencia del cliente en el lugar de la ejecución material de las actividades de las que se compone el servicio, debe considerarse que el lugar en el que dicho servicio se ejecuta materialmente a los efectos del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Directiva 77/388 y del artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112 es el lugar del establecimiento del prestatario. Destaco en este punto que se trata del lugar del establecimiento del prestatario y no de las personas que en su caso este haya contratado para ejecutar determinadas actividades de las que se compone el servicio.

52. No resulta difícil observar que, para los servicios de este tipo, dicha conclusión cuestiona el sentido de aplicar la excepción contenida en el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Directiva 77/388 y en el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112, puesto que en la práctica lleva al mismo resultado que aplicar el principio general de tributación en el lugar de la sede de la actividad del prestatario. Sin embargo, ello resulta de la inadecuación de estas disposiciones a los servicios a distancia, como he señalado al analizar la primera cuestión prejudicial, parte a).

53. La citada interpretación tampoco lleva automáticamente a la tributación en el lugar del consumo, puesto que dicho lugar, en caso de servicios a distancia, puede ser distinto al lugar del establecimiento del prestatario. Sin embargo, como he señalado en la parte de las presentes conclusiones relativa a la respuesta de la primera cuestión prejudicial, parte a), respecto de los servicios prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, el legislador de la Unión ha considerado que solventar las dificultades y las cargas administrativas de los sujetos pasivos es más importante que gravar esos servicios en el lugar del consumo.<sup>18</sup> La solución que propongo solventa esas dificultades y cargas, a diferencia de la solución postulada por los Gobiernos neerlandés y francés.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Véase el punto 19 de las presentes conclusiones.

<sup>19</sup> En el litigio principal, según parece, la utilización de los servicios prestados por L.W. Geelen exigía abrir una cuenta en el proveedor de servicios de Internet con el que L.W. Geelen había celebrado el correspondiente contrato, por lo que tenía el control sobre el ámbito territorial de sus servicios. Por lo general, sin embargo, pueden utilizarse los servicios prestados a distancia, especialmente por Internet, de forma ilimitada geográficamente. Por tanto, considerar como lugar de prestación de dichos servicios el lugar en el que los clientes los utilizan podría ocasionarles potencialmente a los prestatarios considerables dificultades en relación con la pluralidad de lugares de tributación.

54. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, si el Tribunal de Justicia rechaza mi propuesta de respuesta a la primera cuestión prejudicial, parte a), propongo responder a la primera cuestión prejudicial, parte b), que el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Directiva 77/388 y el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que, en caso de servicios a distancia que no requieren de la presencia del cliente en el lugar de la ejecución material de las actividades de las que se compone el servicio, debe considerarse que el lugar en el que dicho servicio se ejecuta materialmente a los efectos de las citadas disposiciones es el lugar del establecimiento del prestatario.

### *Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera*

55. Al plantear las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se determine si los servicios como los que son objeto del procedimiento principal pueden considerarse servicios efectuados por vía electrónica a los efectos del artículo 9, apartado 2, letra e), último guion, de la Directiva 77/388 y del artículo 56, apartado 1, letra k), de la Directiva 2006/112 y, en caso afirmativo, cómo debe determinarse el lugar de prestación de dichos servicios cuando esta calificación coincida con aquella contenida en el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Directiva 77/388 y en el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112.

56. Sin embargo, debe destacarse que el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Directiva 77/388 establece cómo se determina el lugar de las prestaciones de los servicios allí enumerados «hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste». El artículo 9, apartado 2, letra f), de esta Directiva regula además cómo se determina el lugar de las prestaciones de los servicios enumerados en el último guion de la letra e) de dicha disposición (es decir, prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica) «prestadas a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, que estén establecidas o que tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde el que se preste al servicio fuera de la Comunidad, o en defecto de la sede o el establecimiento mencionados tenga fuera de la Comunidad su domicilio o residencia habitual».

57. Las disposiciones de los artículos 56, apartado 1, y 57, apartado 1, de la Directiva 2006/112 tienen el mismo ámbito de aplicación.

58. Por tanto, estas disposiciones se aplican a la «exportación de servicios», es decir, a la prestación de servicios a personas establecidas o con residencia fuera de la Unión, a la prestación de servicios transfronteriza dentro de la Unión y a la «importación de servicios» prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo por sujetos pasivos que estén establecidos o que tengan su domicilio o residencia habitual fuera de la Unión.

59. Sin embargo, el procedimiento principal se refiere a la prestación de servicios a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos, que tienen su domicilio en los Países Bajos, por parte de un sujeto pasivo que también tiene su domicilio en los Países Bajos. No consta información alguna en la petición de decisión prejudicial que señale que L.W. posee un establecimiento fuera de la Unión, que exporte los servicios o que preste sus servicios (incluidos en el ámbito del procedimiento principal) a sujetos pasivos transfronterizos. En particular, el hecho de que las personas filmadas actúen fuera de las fronteras de la Unión (en Filipinas), no supone que en el presente litigio nos encontremos ante una importación de servicios, al ser L.W. Geelen<sup>20</sup> su prestador.

<sup>20</sup> Véase el punto 43 de las presentes conclusiones.

60. Por tanto, los servicios prestados por L.W. Geelen no están regulados por el artículo 9, apartado 2, letras e) y f), de la Directiva 77/388 ni por los artículos 56, apartado 1, y 57, apartado 1, de la Directiva 2006/112. Carece de sentido, por consiguiente, una posible calificación de estos servicios como efectuados por vía electrónica. No procede responder a las cuestiones segunda y tercera.

61. Es cierto que el artículo 58, letra c), de la Directiva 2006/112, actualmente vigente, extiende su regulación a todos los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos, incluidos los servicios prestados en el territorio de un Estado miembro. Sin embargo, esta norma no es aplicable a los hechos del procedimiento principal. En ese procedimiento son aplicables las disposiciones analizadas anteriormente.

## **Conclusiones**

62. En virtud de todas las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) del siguiente modo:

«El artículo 9, apartado 2, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, y el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión aplicable hasta el 31 de diciembre de 2009, deben interpretarse en el sentido de que los servicios consistentes en la organización y suministro de sesiones eróticas interactivas en directo por Internet no constituyen servicios de actividades recreativas a los efectos de dichas disposiciones.»