



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 8 de mayo de 2019*

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — 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) — Prestaciones de servicios — Lugar de realización del hecho imponible — Conexión a efectos fiscales — Sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por Internet — Actividad recreativa — Concepto — Lugar en que se ejecutan materialmente las prestaciones»

En el asunto C-568/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), mediante resolución de 22 de septiembre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de septiembre de 2017, en el procedimiento entre

Staatssecretaris van Financiën

y

L.W. Geelen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Vicepresidenta del Tribunal de Justicia, en funciones de Presidente de la Sala Primera, y los Sres. J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (Ponente) y C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 19 de septiembre de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C.S. Schillemans y M. Bulterman y el Sr. J.M. Hoogveld, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. D. Colas y las Sras. E. de Moustier y A. Alidière, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Troosters y R. Lyal, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de febrero de 2019;
dicta la presente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 9, apartado 2, letras c), primer guion, y e), duodécimo guion, 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002 (DO 2002, L 128, p. 41) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y de los artículos 52, letra a), y 56, apartado 1, letra k), 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 lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como del artículo 11 del Reglamento (CE) n.º 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388 (DO 2005, L 288, p. 1).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda, Países Bajos) y el Sr. L.W. Geelen, en relación con el pago del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») por el suministro de sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por Internet.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Sexta Directiva

- 3 A tenor del séptimo considerando de la Sexta Directiva:

«Considerando que la determinación del lugar de las operaciones imponibles ha provocado conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a la [entrega] de bienes para su montaje y a las prestaciones de servicios; que si bien el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad profesional, conviene, no obstante, que dicho lugar sea fijado en el país del destinatario de la prestación, especialmente en lo relativo a ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes».

- 4 El artículo 9 de dicha Directiva, titulado «Prestaciones de servicios», que figuraba en el título VI bajo el tenor «Lugar de realización del hecho imponible», estaba redactado como sigue:

«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;

[...]».

Reglamento n.º 1777/2005

5 El artículo 11, apartado 1, del Reglamento n.º 1777/2005 establecía:

«Las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica contempladas en el artículo 9, apartado 2, letra e), duodécimo guion, y en el anexo L, de la [Sexta Directiva] abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.»

Directiva del IVA

6 A partir del 1 de enero de 2007, la Sexta Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva del IVA.

7 El artículo 43 de la Directiva del IVA, que figura en la sección 1, titulada «Regla general», del capítulo 3, bajo la rúbrica «Lugar de realización de las prestaciones de servicios», del título V de la Directiva, relativo al lugar de realización del hecho imponible, tiene el siguiente tenor:

«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.»

- 8 El artículo 52, letra a), de esta Directiva, que figura en la sección 2 del citado capítulo 3, titulada «Disposiciones especiales», establece:

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

- a) las actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes, recreativas, de entretenimiento 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».

- 9 El artículo 56, apartado 1, de dicha Directiva, que figura en la citada sección 2, dispone:

«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».

Derecho neerlandés

- 10 El artículo 6, apartados 1 y 2, letras c), punto 1, y d), punto 10, de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1968), en su versión aplicable en el período comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 31 de diciembre de 2009, transpuso en Derecho neerlandés el artículo 9, apartados 1 y 2, letras c), primer guion, y e), duodécimo guion, de la Sexta Directiva y los artículos 43, 52, letra a), y 56, apartado 1, letra k), de la Directiva del IVA.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 11 El Sr. Geelen, registrado en los Países Bajos como sujeto pasivo del IVA, presta a título oneroso servicios consistentes en ofrecer sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por Internet. Las personas filmadas durante estas sesiones se encuentran en Filipinas y trabajan para el Sr. Geelen, quien les suministra el material y los *softwares* necesarios para retransmitir dichas sesiones por Internet. Para tener acceso a las sesiones controvertidas en el litigio principal, los clientes del Sr. Geelen deben abrir una cuenta en alguno de los proveedores de acceso a Internet. Estos proveedores cobran de los citados clientes los pagos correspondientes a esas sesiones y abonan una parte al Sr. Geelen. Las sesiones son interactivas, en el sentido de que cada cliente puede comunicarse con las personas filmadas y dirigirles peticiones concretas. Varios clientes pueden contemplar en directo y de modo simultáneo la misma sesión.
- 12 Al no haber presentado el Sr. Geelen declaración de IVA por estas prestaciones de servicios, la administración tributaria neerlandesa, que consideraba que los mismos estaban sometidos al IVA en los Países Bajos, practicó una liquidación de oficio correspondiente al período comprendido entre el 1 de junio de 2006 y el 31 de diciembre de 2009.
- 13 El rechtbank Zeeland-West-Brabant (Tribunal de Primera Instancia de Zelanda y Brabante Occidental, Países Bajos) desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Sr. Geelen contra dicha liquidación.

- 14 Mediante sentencia de 30 de julio de 2015, el gerechtshof 's-Hertogenbosch (Tribunal de Apelación de Bolduque, Países Bajos) anuló dicha liquidación, basándose, en esencia, en que la prestación de servicios controvertida era una actividad recreativa que había que considerar ejercida materialmente por las personas filmadas en Filipinas.
- 15 El Secretario de Estado de Hacienda interpuso ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) un recurso de casación contra esta última sentencia, alegando que los referidos servicios se prestaban allí donde se encontrasen los clientes en el momento de adquirirlos, y que ese lugar era, en el caso de autos, los Países Bajos.
- 16 El tribunal remitente considera que el examen de este recurso de casación exige analizar, en primer lugar, si la prestación de servicios controvertida constituye una «actividad recreativa», en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Sexta Directiva y del artículo 52, letra a), de la Directiva del IVA. Es cierto que las sesiones en cuestión tienen claramente por objeto entretener a los clientes y que el coste de las distintas prestaciones suministradas a estos efectos está incluido en el precio pagado para acceder a dichas sesiones. Pues bien, señala que el legislador de la Unión adoptó precisamente el régimen especial establecido en esas disposiciones para este tipo de prestaciones de servicios complejas. Sin embargo, de las sentencias de 9 de marzo de 2006, Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169), y de 27 de octubre de 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697), cabe deducir que la actividad en cuestión debe ejercerse durante un período de tiempo determinado en un lugar en el que concurren físicamente el prestador de los servicios y los destinatarios de los mismos. No obstante, se plantea la cuestión de si este requisito se mantiene a raíz del desarrollo de Internet, que posibilita en la actualidad que las prestaciones ya no se localicen en un determinado lugar físico.
- 17 Seguidamente, en el supuesto de que la prestación de servicios controvertida en el litigio principal sea una «actividad recreativa», en el sentido de dichas disposiciones, el tribunal remitente observa que es necesario determinar el lugar en que esa prestación se «ejecuta materialmente», en el sentido de las mismas disposiciones. Si bien, a juicio del citado tribunal, ese lugar puede ser allí donde actúan las personas filmadas, cabría considerar también que coincide con el lugar en el que el cliente accede a la actividad recreativa, es decir, el lugar en el que se conecta a la sesión. En el presente asunto principal, todos los clientes se hallan en los Países Bajos. Sin embargo, dado que los clientes también pueden hallarse —en teoría— en cualquier otro lugar, se plantea la cuestión de si la vinculación con el lugar en el que se conectan los clientes a Internet constituye una regla aplicable en la práctica y una solución racional desde el punto de vista fiscal.
- 18 Por otra parte, el mencionado órgano jurisdiccional se pregunta si también cabe tener en cuenta el régimen especial aplicable a las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, establecido en el artículo 9, apartado 2, letra e), duodécimo guion, de la Sexta Directiva y en el artículo 56, apartado 1, letra k), de la Directiva del IVA. Observa, a este respecto, que del artículo 11, apartado 1, del Reglamento n.º 1777/2005 cabría deducir que únicamente están comprendidas en esta categoría de servicios las operaciones que requieran una intervención humana mínima y que no puedan ejecutarse al margen de la tecnología de la información. De ello resultaría que la prestación de servicios controvertida en el litigio principal no es una prestación de servicios efectuada por vía electrónica, puesto que la ejecución de las sesiones, como consecuencia de su retransmisión en directo y de su carácter interactivo, precisa la intervención humana y el uso de Internet.
- 19 Por último, en el supuesto de que dicha prestación de servicios estuviera comprendida en los dos regímenes antes mencionados, habría que determinar, cuando estos lleven a designar distintos lugares de conexión, cuál de ellos debe tomarse en consideración. Aunque, según el tribunal remitente, de la sentencia de 6 de marzo de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105), parece desprenderse que el orden de la enumeración que figura en el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva es decisivo, no se confirma con certeza ese criterio, puesto que la prestación de servicios controvertida en el asunto que dio lugar a esa sentencia no podía incluirse en ninguno de los supuestos contemplados en dicha disposición.

- 20 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 cuestiones prejudiciales siguientes:
- «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?
- 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 21 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Sexta Directiva y el artículo 52, letra a), de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal, consistente en ofrecer sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por Internet, constituye una «actividad recreativa», en el sentido de dichas disposiciones, y, en caso afirmativo, en qué lugar debe considerarse que esa prestación «se ejecuta materialmente», en el sentido de las mismas disposiciones.
- 22 Al haberse suscitado esta cuestión prejudicial en el marco de una liquidación tributaria de oficio relativa al período comprendido entre el 1 de junio de 2006 y el 31 de diciembre de 2009, son aplicables *ratione temporis* a un litigio como el controvertido en el litigio principal tanto las disposiciones de la Sexta Directiva como las de la Directiva del IVA.
- 23 Procede recordar que el artículo 9 de la Sexta Directiva contiene normas para la determinación del lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios. Mientras que el apartado 1 de dicho artículo establece a este respecto una regla de carácter general, el apartado 2 del mismo artículo regula una serie de conexiones específicas. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos (sentencias de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355,

- apartado 20; de 9 de marzo de 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, apartado 14; de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, apartado 24, y de 3 de septiembre de 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, apartado 20).
- 24 Como se desprende de reiterada jurisprudencia, el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva no prevalece sobre el apartado 2 del mismo artículo. En cada situación hay que preguntarse si esta se corresponde con alguno de los supuestos mencionados en el artículo 9, apartado 2, de dicha Directiva. En su defecto, será aplicable a esa situación el artículo 9, apartado 1, de la citada Directiva [sentencias de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros, C-452/03, EU:C:2005:289, apartado 24; de 9 de marzo de 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, apartado 15, y de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, apartado 25].
- 25 De ello se deduce que lo dispuesto en el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva no ha de considerarse una excepción a una regla general que, en tanto que excepción, deba interpretarse en sentido estricto (sentencia de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, apartado 34).
- 26 El artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Sexta Directiva establece que el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto, en particular, «actividades recreativas o similares», incluidas, en su caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades, es el lugar en que estas prestaciones son materialmente realizadas. El legislador de la Unión ha considerado que, en la medida en que el prestador suministra sus servicios en el Estado en que tales prestaciones son materialmente realizadas y que el organizador del evento percibe en ese mismo Estado el IVA abonado por el consumidor final, el IVA que tiene como base imponible el conjunto de las prestaciones cuyo costo entra en el precio de la prestación global abonada por el consumidor final debe pagarse a dicho Estado, cualquiera que sea el lugar en el que esté situada la sede de la actividad económica del prestador (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, apartado 24, y de 9 de marzo de 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, apartados 18 y 22).
- 27 El apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva y el apartado 2, letra c), primer guion, del mismo artículo se corresponden, respectivamente, con los artículos 43 y 52, letra a), de la Directiva del IVA.
- 28 Dado que el tenor de estas últimas disposiciones es esencialmente idéntico al de las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva, deben interpretarse de idéntico modo (véase, por analogía, la sentencia de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, apartado 23).
- 29 Procede responder a la primera cuestión prejudicial planteada por el tribunal remitente a la luz de estos principios.
- 30 Por lo que respecta, en primer término, a la naturaleza de las prestaciones, procede señalar que del propio tenor del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva se desprende que, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, para estar comprendida en el ámbito de aplicación de esta disposición, la prestación de servicios debe tener como objetivo principal, en particular, el entretenimiento [véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, apartado 26, y de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros, C-452/03, EU:C:2005:289, apartado 31].
- 31 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que no se exige un nivel artístico especial y que están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva no solo las prestaciones que tienen por objeto, en particular, actividades recreativas, sino también aquellas que tienen por objeto actividades simplemente similares [sentencias de

26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, apartado 25; de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros, C-452/03, EU:C:2005:289, apartado 32, y de 9 de marzo de 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, apartado 19].

- 32 En el presente asunto, de los datos que figuran en la resolución de remisión se desprende que la prestación de servicios controvertida en el litigio principal es de naturaleza compleja, puesto que consiste en varias actividades. En efecto, por una parte, las personas filmadas, que se hallan en Filipinas, participan en espectáculos eróticos. Por otra, estos espectáculos son objeto de sesiones interactivas accesibles en directo por Internet, organizadas por el Sr. Geelen desde el lugar, en los Países Bajos, donde está situada la sede de sus actividades económicas, y tienen por objeto permitir a los clientes no solo contemplar dichas sesiones, sino también interactuar con las personas filmadas, pudiendo influir en el desarrollo de los citados espectáculos y hacerlos evolucionar según su voluntad.
- 33 A este respecto, es pacífico que las personas filmadas realizan estos espectáculos en el marco de una relación laboral que mantienen con el organizador de los espectáculos. Por otra parte, dado que este cobra el pago exigido para contemplar las sesiones interactivas a través de los proveedores de acceso a Internet, en los que los clientes deben abrir una cuenta, resulta que dicho organizador también ha establecido el marco técnico, organizativo y contractual necesario para permitir el acceso a esas sesiones, limitado a los clientes de pago. En particular, de los datos de los que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que, con esa finalidad, el citado organizador suministra a las personas filmadas el *software* necesario para la retransmisión por Internet.
- 34 De ello resulta que las sesiones interactivas controvertidas en el litigio principal no son comparables a los clásicos eventos culturales como un concierto, una feria o una exposición, puesto que el Sr. Geelen, con el servicio que ofrece, no pretende dar acceso a una prestación de servicios efectuada en un lugar preciso durante un período determinado, sino que organiza y, a la vez, permite la realización y retransmisión de una categoría de espectáculos que pueden tener lugar en cualquier momento y lugar, en el contexto de unas sesiones interactivas accesibles por Internet.
- 35 Por tanto, para determinar la naturaleza de la prestación de servicios controvertida en el litigio principal, hay que evaluar el servicio en cuestión en los términos en que lo presta el Sr. Geelen.
- 36 En el caso de autos, consta que este servicio tiene por objetivo entretener a sus destinatarios.
- 37 De ello resulta que, como alegan tanto los Gobiernos neerlandés y francés como la Comisión Europea, esa prestación de servicios ha de considerarse una «actividad recreativa» comprendida en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Sexta Directiva.
- 38 Es irrelevante, a este respecto, que esos servicios recreativos no se presten con la presencia física de sus destinatarios y que estos últimos no accedan a dicha prestación desde un único lugar.
- 39 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado en anteriores ocasiones que las diferentes categorías de prestaciones de servicios que figuran en el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva comparten la característica común de realizarse generalmente con ocasión de eventos concretos y que el lugar en el que estas prestaciones se ejecutan materialmente es, en principio, fácil de identificar, pues dichos eventos se desarrollan en un sitio preciso (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de marzo de 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, apartados 24 y 25, y de 27 de octubre de 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, apartado 23).
- 40 No obstante, aunque esta es la regla general, nada en la redacción del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva sugiere que la aplicación de esta disposición se limite necesariamente a las prestaciones de servicios realizadas con ocasión de tales eventos.

- 41 Por el contrario, como se desprende del apartado 30 de la presente sentencia, una prestación de servicios estará comprendida en el ámbito de aplicación de dicha disposición por el mero hecho de que su objetivo principal sea el entretenimiento, por lo que está comprendida por su propia naturaleza.
- 42 Por consiguiente, al no existir ninguna precisión expresa en el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva en cuanto que la actividad recreativa deba realizarse materialmente en un lugar concreto o fácilmente identificable, procede considerar que ni el hecho de que los servicios no se presten con la presencia física de sus destinatarios ni el hecho de que estos últimos no accedan a dicha prestación desde un único lugar pueden impedir la aplicación de esta disposición.
- 43 En estas circunstancias, procede determinar, en segundo término, en qué lugar debe considerarse «materialmente realizada», en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva, una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal.
- 44 Según la Comisión, el lugar de ejecución material de unas sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por Internet como las controvertidas en el litigio principal se encuentra necesariamente donde las personas filmadas realizan físicamente el espectáculo. En cambio, los Gobiernos neerlandés y francés consideran que, habida cuenta de la evolución de la tecnología, debe considerarse que ese lugar es aquel en el que el cliente puede acceder a dicho espectáculo. Alegan que esta última interpretación se adecua a la lógica que subyace a las normas del IVA relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios, según la cual la tributación debe tener lugar, en la medida de lo posible, en el lugar en que los destinatarios utilizan los servicios.
- 45 Ciertamente, las personas filmadas que participan en el espectáculo objeto de las sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por Internet, controvertidas en el litigio principal, se encuentran físicamente en Filipinas.
- 46 No obstante, como se ha observado en los apartados 32 a 34 de la presente sentencia, la prestación de servicios controvertida en el litigio principal, consistente en organizar y ofrecer sesiones interactivas de carácter erótico, es una prestación compleja que no efectúan las personas filmadas, sino el Sr. Geelen, organizador de dichas sesiones.
- 47 Pues bien, como puso de manifiesto el Abogado General en el punto 50 de sus conclusiones, dado que las actividades necesarias para efectuar esta prestación de servicios compleja se concentran en el lugar desde el que el prestador, por una parte, organiza las sesiones interactivas que tienen por objeto el espectáculo erótico ejecutado por las personas filmadas y, por otra, permite a los clientes contemplar estas sesiones en cualquier lugar por Internet e interactuar con las mencionadas personas filmadas, tal prestación de servicios compleja debe considerarse «materialmente realizada», en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva, en el lugar desde el que dicho prestador la suministra, concretamente, en el asunto principal, en el lugar donde está situada la sede de sus actividades económicas en los Países Bajos.
- 48 Si bien es cierto que este lugar de conexión coincide, en el caso de autos, con el establecido en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, debe recordarse que, como se ha señalado en el apartado 25 de la presente sentencia, no hay que considerar que el artículo 9, apartado 2, de dicha Directiva establezca una excepción a una regla general.
- 49 Por tanto, aunque la última de estas disposiciones, tal y como se desprende del séptimo considerando de la Sexta Directiva y como apuntan todos los interesados que han presentado observaciones en el presente procedimiento, permite garantizar, en su caso, que los servicios en cuestión queden sometidos al régimen del IVA en el Estado miembro en cuyo territorio los destinatarios utilicen los servicios [véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros,

C-452/03, EU:C:2005:289, apartado 33], nada excluye que el lugar de ejecución material de los servicios controvertidos en el litigio principal pueda coincidir, habida cuenta de las circunstancias del caso de autos, con el Estado miembro en el que esté establecido el prestador de servicios.

- 50 Esta interpretación se impone *a fortiori* en las circunstancias del presente litigio principal, dado que aporta un punto de conexión útil que lleva a una solución racional en el ámbito fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, apartados 17 y 18).
- 51 En efecto, esa interpretación concuerda con el objetivo del artículo 9 de la Sexta Directiva, que consiste, como se ha recordado en el apartado 23 de la presente sentencia, en constituir una norma de conflicto que evite tanto el riesgo de doble imposición como el de no imposición, y facilita la aplicación de la norma de conflicto establecida en el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva, al permitir una gestión simple, en el lugar de la prestación de servicios, de las normas relativas a la recaudación del impuesto (véase, por analogía, la sentencia de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, apartados 30 y 31).
- 52 Además, habida cuenta de la circunstancia, puesta de manifiesto por el tribunal remitente y mencionada en el apartado 17 de la presente sentencia, de que todos los clientes del Sr. Geelen se encuentran en los Países Bajos, resulta que, en el caso de autos, dicha interpretación permite garantizar también que los servicios en cuestión queden sometidos al régimen del IVA en el Estado miembro en cuyo territorio los destinatarios utilizan los servicios.
- 53 Con arreglo a las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Sexta Directiva y el artículo 52, letra a), de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios compleja como la controvertida en el litigio principal, consistente en ofrecer sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por Internet, constituye una «actividad recreativa», en el sentido de dichas disposiciones, que debe considerarse «ejecutada materialmente», en el sentido de las mismas disposiciones, en el lugar donde esté situada la sede de las actividades económicas del prestador de servicios o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre dicha prestación de servicios o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 54 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 9, apartado 2, letra e), duodécimo guion, de la Sexta Directiva y el artículo 56, apartado 1, letra k), de la Directiva del IVA, ambos en relación con el artículo 11 del Reglamento n.º 1777/2005, deben interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal, consistente en ofrecer sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por Internet, ha de considerarse una «prestación de servicios efectuada por vía electrónica», en el sentido de dichas disposiciones.
- 55 Procede señalar que el artículo 9, apartado 2, letra e), duodécimo guion, de la Sexta Directiva determina el lugar de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, en lo que respecta a los servicios contemplados en el anexo L de dicha Directiva y en el artículo 11 del Reglamento n.º 1777/2005, cuando se suministren a destinatarios establecidos fuera de la Unión Europea o a sujetos pasivos establecidos en la Unión, pero fuera del país del prestador de servicios.
- 56 Este artículo 9, apartado 2, letra e), duodécimo guion, se corresponde con el artículo 56, apartado 1, letra k), de la Directiva del IVA. De conformidad con la jurisprudencia recordada en el apartado 28 de la presente sentencia, estas disposiciones, que tienen, en esencia, idéntica redacción, deben interpretarse de idéntico modo.

- 57 No obstante, de los datos que figuran en la resolución de remisión, mencionados en el apartado 17 de la presente sentencia, resulta que los servicios controvertidos en el litigio principal fueron prestados a clientes situados todos ellos en los Países Bajos.
- 58 En estas circunstancias, sin que sea necesario determinar si un servicio como el controvertido en el litigio principal ha de ser considerado un «servicio por vía electrónica» contemplado en el anexo L de la Sexta Directiva y en el artículo 11 del Reglamento n.º 1777/2005, procede declarar que el artículo 9, apartado 2, letra e), duodécimo guion, de dicha Directiva no se aplica en un asunto como el del litigio principal.
- 59 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 9, apartado 2, letra e), duodécimo guion, de la Sexta Directiva y el artículo 56, apartado 1, letra k), de la Directiva del IVA, ambos en relación con el artículo 11 del Reglamento n.º 1777/2005, deben interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal, consistente en ofrecer sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por Internet, no está comprendida en el ámbito de aplicación de las mencionadas disposiciones cuando los servicios se prestan a favor de destinatarios que se hallan todos ellos en el Estado miembro de quien los presta.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

- 60 Habida cuenta de la respuesta dada a la segunda cuestión, no procede responder a la tercera cuestión prejudicial.

Costas

- 61 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Primera) declara:

- 1) **El artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, 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, deben interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios compleja como la controvertida en el litigio principal, consistente en ofrecer sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por Internet, constituye una «actividad recreativa», en el sentido de dichas disposiciones, que debe considerarse «ejecutada materialmente», en el sentido de las mismas disposiciones, en el lugar donde esté situada la sede de las actividades económicas del prestador de servicios o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre dicha prestación de servicios o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual.**
- 2) **El artículo 9, apartado 2, letra e), duodécimo guion, de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 2002/38, y el artículo 56, apartado 1, letra k), de la Directiva 2006/112, ambos en relación con el artículo 11 del Reglamento (CE) n.º 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la**

Directiva 77/388, deben interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal, consistente en ofrecer sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por Internet, no está comprendida en el ámbito de aplicación de las mencionadas disposiciones cuando los servicios se prestan a favor de destinatarios que se hallan todos ellos en el Estado miembro de quien los presta.

Firmas