



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

8 de maio de 2019*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Artigo 9.º, n.º 2, alíneas c) e e) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 52.º, alínea a) — Artigo 56.º, n.º 1, alínea k) — Prestações de serviços — Lugar das operações tributáveis — Conexão fiscal — Sessões interativas de caráter erótico filmadas e transmitidas em direto pela Internet — Atividade recreativa — Conceito — Lugar onde as prestações são materialmente executadas»

No processo C-568/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos), por Decisão de 22 de setembro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 27 de setembro de 2017, no processo

Staatssecretaris van Financiën

contra

L. W. Geelen,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, vice-presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de presidente da Primeira Secção, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (relator) e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 19 de setembro de 2018,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo neerlandês, por C. S. Schillemans, M. Bulterman e J. M. Hoogveld, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo francês, por D. Colas, E. de Moustier e A. Alidière, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Troosters e R. Lyal, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: neerlandês.

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 12 de fevereiro de 2019,
profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, e alínea e), décimo segundo travessão, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2002/38/CE do Conselho, de 7 de maio de 2002 (JO 2002, L 128, p. 41) (a seguir «Sexta Diretiva»), do artigo 52.º, alínea a), e do artigo 56.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»), bem como do artigo 11.º do Regulamento (CE) n.º 1777/2005 do Conselho, de 17 de outubro de 2005, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 77/388 (JO 2005, L 288, p. 1).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças, Países Baixos) a L. W. Geelen a respeito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado («IVA») sobre a prestação de sessões interativas de caráter erótico filmadas e transmitidas em direto pela Internet.

Quadro jurídico

Direito da União

Sexta Diretiva

- 3 Nos termos do sétimo considerando da Sexta Diretiva:

«Considerando que a determinação do lugar das operações tributáveis provocou conflitos de competência entre os Estados-Membros, designadamente no que se refere à entrega de bens para montagem e às prestações de serviços; que, muito embora o lugar das prestações de serviços deva ser fixado, em princípio, no lugar onde o prestador de serviços tem a sede da sua atividade profissional, convém, no entanto, fixar esse lugar no país do destinatário, designadamente no que se refere a algumas prestações de serviços, efetuadas entre sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens.»

- 4 Constante do título VI desta diretiva, sob o título «Lugar das operações tributáveis», o seu artigo 9.º, sob a epígrafe «Prestações de serviços», tinha a seguinte redação:

«1. Por “lugar da prestação de serviços” entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.

2. Todavia:

[...]

c) Por lugar das prestações de serviços que tenham como objeto:

- atividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas ou similares, incluindo as dos organizadores das mesmas, bem como eventualmente, prestações de serviços acessórias das referidas atividades;

[...]

entende-se o lugar onde as referidas prestações de serviços são materialmente executadas;

[...]

e) Por lugar das prestações de serviços a seguir referidas, efetuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, entende-se o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual:

[...]

- serviços prestados por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo L;

[...]»

Regulamento n.º 1777/2005

5 O artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1777/2005 dispunha:

«Os serviços prestados por via eletrónica referidos no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), décimo segundo travessão, e no anexo L da [Sexta Diretiva] compreendem os serviços que são prestados através da internet ou de uma rede eletrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que não são exequíveis na ausência de tecnologias da informação.»

Diretiva IVA

6 Com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2007, a Sexta Diretiva foi revogada e substituída pela Diretiva IVA.

7 O artigo 43.º da Diretiva IVA, que figura na secção 1 desta diretiva, sob a epígrafe «Regra geral», que é parte, no título V desta, relativo ao Lugar das operações tributáveis, do capítulo 3, intitulado «Lugar das prestações de serviços», tem a seguinte redação:

«O lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual.»

- 8 O artigo 52.º, alínea a), desta diretiva, que figura na secção 2 do referido capítulo 3, intitulada «Disposições específicas», dispõe:

«O lugar das prestações de serviços adiante enumeradas é o lugar onde a prestação é materialmente executada:

- a) Atividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas ou similares, incluindo as dos seus organizadores, bem como, eventualmente, prestações de serviços acessórias das referidas atividades.»
- 9 Figurando também nessa secção 2, o artigo 56.º, n.º 1, da referida diretiva prevê:

«O lugar das prestações de serviços adiante enumeradas, efetuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, é o lugar onde o destinatário tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável para o qual foi prestado o serviço ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual:

[...]

- k) Serviços prestados por via eletrónica, nomeadamente os referidos no [a]nexo II».

Direito neerlandês

- 10 O artigo 6.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), ponto 1, e alínea d), ponto 10, da Wet op de omzetbelasting 1968 (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios de 1968), na sua versão aplicável durante o período entre 1 de janeiro de 2006 e 31 de dezembro de 2009, transpõe para o direito neerlandês o artigo 9.º, n.ºs 1 e 2, alínea c), primeiro travessão, e alínea e), décimo segundo travessão, da Sexta Diretiva, bem como o artigo 43.º, o artigo 52.º, alínea a), e o artigo 56.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 11 L. W. Geelen, registado nos Países Baixos como sujeito passivo do IVA, presta a título oneroso serviços que consistem em propor sessões interativas de caráter erótico filmadas e transmitidas em direto pela Internet. Os modelos filmados nessas reuniões encontram-se nas Filipinas e trabalham para L. W. Geelen. Este fornece-lhes o material e o *software* necessários para a transmissão das referidas sessões pela Internet. Para obter acesso às sessões em causa no processo principal, os clientes de L. W. Geelen têm de criar uma conta junto de um dos fornecedores de acesso à Internet. Esses fornecedores recebem dos clientes os pagamentos relativos às sessões e transferem uma parte para L. W. Geelen. As referidas sessões são interativas, no sentido em que cada cliente dispõe da possibilidade de comunicar com os modelos e de lhes fazer pedidos específicos. A mesma sessão pode ser visualizada em direto por vários clientes simultaneamente.
- 12 Uma vez que L. W. Geelen não apresentou declaração de IVA relativa a essas prestações de serviços, a Administração Fiscal neerlandesa, considerando que estas estavam sujeitas a IVA nos Países Baixos, enviou-lhe um aviso de liquidação relativo ao período entre 1 de junho de 2006 e 31 de dezembro de 2009.
- 13 O Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Tribunal de Primeira Instância de Zeeland-West-Brabant, Países Baixos) negou provimento ao recurso interposto por L. W. Geelen desse aviso de liquidação.

- 14 Por Acórdão de 30 de julho de 2015, o *Gerechthof's-Hertogenbosch* (Tribunal de Recurso de Hertogenbosch, Países Baixos) anulou o referido aviso, com fundamento no facto, em substância, de que a prestação de serviços em causa constituía uma atividade recreativa, que devia ser considerada materialmente exercida pelos modelos em causa nas Filipinas.
- 15 O Secretário de Estado das Finanças interpôs um recurso de cassação desse acórdão no *Hoge Raad der Nederlanden* (Supremo Tribunal dos Países Baixos), alegando que o lugar dessa prestação de serviços era aquele onde os clientes se encontravam no momento em que adquiriram os serviços em causa, sendo esse lugar, no caso vertente, os Países Baixos.
- 16 O órgão jurisdicional de reenvio considera que o exame desse recurso exige, antes de mais, que se examine a questão de saber se a prestação de serviços em causa constitui uma «atividade recreativa», na aceção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Diretiva e do artigo 52.º, alínea a), da Diretiva IVA. É certo que as sessões em causa tinham claramente por objeto entreter os clientes e que o custo das diversas prestações fornecidas nesse contexto estava incluído no preço pago para aceder a essas sessões. Ora, o legislador da União adotou precisamente o regime especial previsto nessas disposições para este tipo de prestações de serviços complexas. Todavia, pode deduzir-se dos Acórdãos de 9 de março de 2006, *Gillan Beach* (C-114/05, EU:C:2006:169), e de 27 de outubro de 2011, *Inter-Mark Group* (C-530/09, EU:C:2011:697), que a atividade em causa deve ser exercida durante um determinado período, num lugar onde o prestador e os destinatários dos serviços se encontrem fisicamente. No entanto, coloca-se a questão de saber se esta exigência se impõe na sequência do desenvolvimento da Internet, que torna agora possível que uma prestação já não seja localizada num determinado local físico.
- 17 Em seguida, no caso de a prestação de serviços em causa no processo principal constituir uma «atividade recreativa», na aceção das referidas disposições, esse órgão jurisdicional observa que é necessário determinar o lugar onde essa prestação é «materialmente executada», na aceção dessas disposições. Embora esse lugar possa, segundo o referido órgão jurisdicional, ser o local onde se encontram os modelos, também se pode considerar que corresponde ao lugar onde o cliente beneficia da atividade recreativa, a saber, o lugar de onde se conecta à sessão. No presente processo principal, todos os clientes se encontravam nos Países Baixos. Todavia, uma vez que esses clientes podem, em teoria, encontrar-se em qualquer lugar, coloca-se a questão de saber se a conexão com o lugar de onde os clientes se conectam à Internet proporciona uma regra aplicável do ponto de vista prático e uma solução racional do ponto de vista fiscal.
- 18 Por outro lado, o referido órgão jurisdicional questiona-se sobre se o regime especial aplicável aos serviços prestados por via eletrónica, previsto no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), décimo segundo travessão, da Sexta Diretiva e no artigo 56.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA, também pode ser tido em conta. A este respeito, pode-se deduzir do artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1777/2005 que só as operações que exigem uma intervenção humana mínima e que não podem ser executadas na ausência de tecnologias da informação estão abrangidas pelo âmbito de aplicação desta categoria de serviços. Daqui decorre que, segundo esse órgão jurisdicional, a prestação de serviços em causa no processo principal não constitui um serviço prestado por via eletrónica, uma vez que a execução das sessões, devido à sua transmissão em direto e ao seu carácter interativo, necessita de uma intervenção humana e da utilização da Internet.
- 19 Por último, no caso de essa prestação de serviços estar abrangida pelo âmbito de aplicação dos dois regimes acima referidos, há que determinar, caso estes levem à designação de locais de conexão fiscal diferentes, qual é que deve ser aplicado. Embora, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, pareça resultar do Acórdão de 6 de março de 1997, *Linthorst, Pouwels en Scheres* (C-167/95, EU:C:1997:105), que a ordem da enumeração que figura no artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Diretiva é determinante, daí não se pode extrair nenhuma certeza, uma vez que a prestação de serviços em causa no processo que deu origem a esse acórdão não podia ser inserida em nenhum dos casos previstos nessa disposição.

- 20 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) a) Devem o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Diretiva ou o artigo 52.º, alínea a), da Diretiva [IVA] ser interpretados no sentido de que também abrangem a disponibilização de sessões de *webcam* eróticas interativas em direto mediante pagamento?
 - b) Em caso de resposta afirmativa à [primeira questão, alínea a)], as expressões previstas no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Diretiva ou no artigo 52.º, proémio, da Diretiva [IVA], “o lugar onde as referidas prestações de serviços são materialmente executadas” ou “o lugar onde a prestação é materialmente executada”, devem ser interpretadas no sentido de que é determinante o lugar onde os modelos atuam perante a *webcam* ou o lugar onde os [clientes] visionam as imagens, ou deve ser considerado um terceiro lugar?
- 2) Deve o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), décimo segundo travessão, da Sexta Diretiva ou o artigo 56.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva [IVA], lidos em conjugação com artigo 11.º do Regulamento [n.º 1777/2005], ser interpretados no sentido de que a disponibilização mediante pagamento de sessões de *webcam* eróticas interativas em direto pode ser considerada um “serviço prestado por via eletrónica”?
- 3) Em caso de resposta afirmativa tanto à [primeira questão, alínea a)] como à [segunda questão], e de as disposições em causa designarem lugares diferentes, como deve então ser determinado o lugar da prestação de serviços?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 21 Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Diretiva e o artigo 52.º, alínea a), da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que uma prestação de serviços como a que está em causa no processo principal, que consiste em propor sessões interativas de carácter erótico filmadas e transmitidas em direto pela Internet, constitui uma «atividade recreativa», na aceção destas disposições, e, em caso afirmativo, onde se deve considerar que essa prestação é «materialmente executada», na aceção das mesmas.
- 22 Uma vez que esta questão foi suscitada no âmbito de uma liquidação relativa ao período entre 1 de junho de 2006 e 31 de dezembro de 2009, tanto as disposições da Sexta Diretiva como as da Diretiva IVA são aplicáveis *ratione temporis* a um litígio como o que está em causa no processo principal.
- 23 Há que recordar que o artigo 9.º da Sexta Diretiva contém regras que determinam o lugar de conexão das prestações de serviços para efeitos fiscais. Enquanto o n.º 1 deste artigo estabelece nesta matéria uma regra de carácter geral, o seu n.º 2 enumera uma série de conexões específicas. O objetivo destas disposições é evitar, por um lado, os conflitos de competência suscetíveis de conduzir a duplas tributações e, por outro, a não tributação de receitas (Acórdãos de 26 de setembro de 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, n.º 20; de 9 de março de 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, n.º 14; de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, n.º 24; e de 3 de setembro de 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, n.º 20).
- 24 Tal como resulta de jurisprudência constante, não existe qualquer primado do n.º 1 do artigo 9.º da Sexta Diretiva sobre o n.º 2 desse artigo. Em cada situação concreta importa perguntar se tal situação corresponde a algum dos casos referidos nos artigos 9.º, n.º 2, dessa diretiva. Caso não corresponda, está abrangida pelo âmbito do artigo 9.º, n.º 1, da mesma [Acórdãos de 12 de maio de 2005, RAL

(Channel Islands) e o., C-452/03, EU:C:2005:289, n.º 24; de 9 de março de 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, n.º 15; e de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, n.º 25].

- 25 Daqui resulta que as disposições do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Diretiva não devem ser consideradas como constituindo uma exceção a uma regra geral que deve ser objeto de interpretação estrita (Acórdão de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, n.º 34).
- 26 O artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Diretiva fixa o lugar das prestações de serviços que têm por objeto, nomeadamente, «atividades recreativas ou similares», incluindo, eventualmente, prestações de serviços acessórias das referidas atividades, no lugar onde as referidas prestações de serviços são materialmente executadas. O legislador da União considerou, com efeito, que, na medida em que o prestador fornece os seus serviços no Estado em que tais prestações são materialmente executadas e que o organizador da manifestação cobra, nesse mesmo Estado, o IVA pago pelo consumidor final, o IVA que tem por matéria coletável o conjunto das prestações cujo custo entra no preço da prestação global paga por esse consumidor deve ser pago a esse Estado, independentemente do local onde o prestador estabeleceu a sede da sua atividade económica (v., neste sentido, Acórdãos de 26 de setembro de 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, n.º 24, e de 9 de março de 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, n.ºs 18 e 22).
- 27 O n.º 1 do artigo 9.º da Sexta Diretiva e o n.º 2, alínea c), primeiro travessão, desse artigo 9.º correspondem, respetivamente, ao artigo 43.º e ao artigo 52.º, alínea a), da Diretiva IVA.
- 28 Na medida em que a redação destas últimas disposições é, no essencial, idêntica à das disposições correspondentes da Sexta Diretiva, devem ser interpretadas da mesma forma (v., por analogia, Acórdão de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, n.º 23).
- 29 É à luz destes princípios que há que responder à primeira questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.
- 30 No que respeita, em primeiro lugar, à natureza das prestações, há que salientar que resulta da própria redação do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Diretiva que, como o Tribunal de Justiça já declarou, para que esteja abrangida pelo âmbito de aplicação dessa disposição, uma prestação de serviços deve ter como objetivo principal, nomeadamente, a recreação [v., neste sentido, Acórdãos de 26 de setembro de 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, n.º 26, e de 12 de maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o., C-452/03, EU:C:2005:289, n.º 31].
- 31 A este respeito, o Tribunal de Justiça esclareceu que não é exigido qualquer nível artístico particular e que não só as prestações que têm por objeto atividades, nomeadamente, recreativas, mas também as prestações que têm por objeto atividades simplesmente similares estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Diretiva [Acórdãos de 26 de setembro de 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, n.º 25; de 12 de maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o., C-452/03, EU:C:2005:289, n.º 32; e de 9 de março de 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, n.º 19].
- 32 No presente processo, resulta dos elementos que figuram na decisão de reenvio que a prestação de serviços em causa no processo principal se reveste de uma natureza complexa, uma vez que consiste em várias atividades. Com efeito, por um lado, os modelos que se encontram nas Filipinas participam em espetáculos de caráter erótico. Por outro lado, estes modelos são objeto de sessões interativas, acessíveis em direto pela Internet, organizadas por L. W. Geelen a partir do local, nos Países Baixos,

onde estabeleceu a sede das suas atividades económicas, e cujo objeto é permitir aos clientes não só visualizar estas sessões mas também interagir com os modelos, de modo que possam influenciar o desenvolvimento dos referidos espetáculos e fazê-los evoluir de acordo com os seus desejos.

- 33 A este respeito, é pacífico que esses espetáculos são executados pelos modelos no âmbito de uma relação laboral entre estes e o organizador dos espetáculos. Por outro lado, uma vez que é por intermédio dos fornecedores de acesso à Internet, junto dos quais os clientes devem criar uma conta, que esse organizador recebe o pagamento exigido pelo visionamento das sessões interativas, afigura-se que este também implementou o quadro técnico, organizacional e contratual necessário para permitir o acesso às referidas sessões, o qual é restrito a esses clientes pagantes. Em particular, resulta dos elementos à disposição do Tribunal de Justiça que o referido organizador fornece aos modelos, para este efeito, o *software* necessário para a transmissão pela Internet.
- 34 Daqui resulta que as sessões interativas em causa no processo principal não são comparáveis a manifestações culturais clássicas, como um concerto, uma feira ou uma exposição, visto que, pelo serviço que propõe, L. W. Geelen não pretende fornecer acesso a uma prestação de serviços efetuada num local específico durante um período determinado, mas, pelo contrário, organiza e permite, simultaneamente, a criação e a transmissão de uma categoria de espetáculos que podem ocorrer em qualquer momento e em qualquer lugar, e isso no âmbito das sessões interativas acessíveis pela Internet.
- 35 Por conseguinte, para determinar a natureza da prestação de serviços em causa no processo principal, há que apreciar o serviço em causa, tal como é prestado por L. W. Geelen.
- 36 No caso vertente, é pacífico que este serviço tem por objetivo proporcionar aos seus destinatários uma fonte de recreação.
- 37 Daqui resulta que, como alegam tanto os Governos neerlandês e francês como a Comissão Europeia, tal prestação de serviços deve ser considerada uma «atividade recreativa» abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Diretiva.
- 38 É irrelevante, a este respeito, o facto de esta prestação de serviços de recreação não ser fornecida na presença física dos seus destinatários e o facto de estes não beneficiarem da referida prestação a partir de um único local.
- 39 É certo que o Tribunal de Justiça já declarou que as diferentes categorias de prestações de serviços que figuram no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Diretiva têm designadamente por característica comum o facto de serem prestadas, regra geral, no âmbito de manifestações pontuais e de o lugar onde essas prestações são materialmente executadas ser, em princípio, fácil de identificar, visto que essas manifestações se realizam num lugar preciso (v., neste sentido, Acórdãos de 9 de março de 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, n.ºs 24 e 25, e de 27 de outubro de 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, n.º 23).
- 40 Todavia, embora tal seja geralmente o caso, nada na redação do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Diretiva é suscetível de sugerir que a aplicação desta disposição é necessariamente limitada apenas às prestações de serviços fornecidas por ocasião desses acontecimentos.
- 41 Pelo contrário, como resulta do n.º 30 do presente acórdão, uma prestação de serviços está abrangida pelo âmbito de aplicação da referida disposição pelo simples facto de o objetivo principal prosseguido por essa prestação ser, nomeadamente, a recreação e, logo, pela sua própria natureza.

- 42 Por conseguinte, na falta de precisão expressa no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Diretiva quanto ao caráter facilmente identificável ou específico do local onde é materialmente exercida a atividade recreativa, há que considerar que nem o facto de uma prestação de serviços não ser prestada na presença física dos seus destinatários nem o facto de estes não beneficiarem da referida prestação a partir de um único local são suscetíveis a impedir a aplicação dessa disposição.
- 43 Nestas condições, há que determinar, em segundo lugar, em que local se deve considerar que uma prestação de serviços como a que está em causa no processo principal é «materialmente executada», na aceção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Diretiva.
- 44 Segundo a Comissão, o lugar de execução material de sessões interativas de caráter erótico filmadas e transmitidas em direto pela Internet, como as que estão em causa no processo principal, corresponde necessariamente ao local onde o espetáculo é fisicamente realizado pelos modelos. Em contrapartida, os Governos neerlandês e francês sustentam que se deve considerar que, tendo em conta a evolução da tecnologia, esse local é onde o cliente pode aceder a esse espetáculo. Esta última interpretação é conforme à lógica subjacente às regras do IVA relativas ao lugar das prestações de serviços, segundo a qual a tributação deve ser efetuada, tanto quanto possível, no local onde os serviços são utilizados pelos seus destinatários.
- 45 É pacífico que os modelos que participam no espetáculo que é objeto das sessões interativas de caráter erótico filmadas e transmitidas em direto pela Internet em causa no processo principal se encontram fisicamente nas Filipinas.
- 46 Todavia, como foi salientado nos n.ºs 32 a 34 do presente acórdão, a prestação de serviços em causa no processo principal que consiste em organizar e propor sessões interativas de caráter erótico é uma prestação complexa efetuada não pelos modelos, mas sim por L. W. Geelen, o organizador dessas sessões.
- 47 Ora, como salientou o advogado-geral no n.º 50 das suas conclusões, uma vez que as atividades necessárias ao fornecimento desta prestação de serviços complexa se concentram no local a partir do qual o prestador, por um lado, organiza as sessões interativas que têm por objeto o espetáculo de caráter erótico realizado pelos modelos e, por outro, dá aos clientes a possibilidade de visualizar essas sessões pela Internet, a partir do local da sua escolha, bem como de interagir com esses modelos, tal prestação de serviços complexa deve ser considerada «materialmente executada», na aceção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Diretiva, no lugar a partir do qual é fornecida pelo referido prestador, a saber, no processo principal, no lugar da sede das suas atividades económicas nos Países Baixos.
- 48 Embora seja verdade que este elemento de conexão corresponde, no caso vertente, ao previsto no artigo 9.º, n.º 1, dessa diretiva, importa recordar que, como foi salientado no n.º 25 do presente acórdão, não se deve considerar que o artigo 9.º, n.º 2, da referida Sexta Diretiva enuncia uma exceção a uma regra geral.
- 49 Por conseguinte, ainda que a última dessas disposições, como resulta do sétimo considerando da Sexta Diretiva, e como salientaram todos os interessados que apresentaram observações no âmbito do presente processo, permita, sendo caso disso, assegurar que os serviços em causa são sujeitos ao regime do IVA no Estado-Membro em cujo território são utilizados pelo seus destinatários [v., neste sentido, Acórdão de 12 de maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o., C-452/03, EU:C:2005:289, n.º 33], a verdade é que nada exclui que o lugar de execução material dos serviços em causa no processo principal possa corresponder, atendendo às circunstâncias do caso vertente, ao Estado-Membro em que o prestador de serviços está estabelecido.

- 50 Esta interpretação impõe-se *a fortiori* nas circunstâncias do presente processo principal, na medida em que este fornece um ponto de conexão eficaz que conduz a uma solução racional do ponto de vista fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 4 de julho de 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, n.ºs 17 e 18).
- 51 Com efeito, tal interpretação coaduna-se com o objetivo prosseguido pelo artigo 9.º da Sexta Diretiva, que, conforme foi recordado no n.º 23 do presente acórdão, é uma regra de conflitos que visa evitar os riscos de dupla tributação e de não tributação e facilita a implementação da regra de conflitos prevista no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Diretiva, na medida em que permite uma gestão simples, no que se refere ao lugar da prestação de serviços, das regras de cobrança do imposto (v., por analogia, Acórdão de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, n.ºs 30 e 31).
- 52 Acresce que, atendendo à circunstância referida pelo órgão jurisdicional de reenvio, referida no n.º 17 do presente acórdão, de todos os clientes de L. W. Geelen se encontrarem nos Países Baixos, afigura-se que, no caso vertente, a referida interpretação permite, além disso, assegurar que os serviços em causa são sujeitos ao regime do IVA no Estado-Membro em cujo território os serviços são utilizados pelos seus destinatários.
- 53 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Diretiva e o artigo 52.º, alínea a), da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que uma prestação de serviços complexa como a que está em causa no processo principal, que consiste em propor sessões interativas de caráter erótico filmadas e transmitidas em direto pela Internet, constitui uma «atividade recreativa», na aceção dessas disposições, que deve ser considerada «materialmente executada», na aceção das mesmas, no lugar onde o prestador estabeleceu a sede das suas atividades económicas ou um estabelecimento estável a partir do qual essa prestação de serviços é efetuada ou, na falta destes, no lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.

Quanto à segunda questão

- 54 Através da sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), décimo segundo travessão, da Sexta Diretiva e o artigo 56.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA, lidos em conjugação com o artigo 11.º do Regulamento n.º 1777/2005, devem ser interpretados no sentido de que uma prestação de serviços como a que está em causa no processo principal, que consiste em propor sessões interativas de caráter erótico filmadas e transmitidas em direto pela Internet, deve ser considerada como tendo por objeto um «serviço prestado por via eletrónica», na aceção dessas disposições.
- 55 Importa salientar que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), décimo segundo travessão, da Sexta Diretiva determina o lugar das prestações de serviços efetuadas por via eletrónica, no que se refere aos serviços referidos no anexo L dessa diretiva e no artigo 11.º do Regulamento n.º 1777/2005, caso sejam prestados a beneficiários estabelecidos fora da União Europeia ou a sujeitos passivos estabelecidos na União, mas fora do país do prestador de serviços.
- 56 Esse artigo 9.º, n.º 2, alínea e), décimo segundo travessão, corresponde ao artigo 56.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA. Essas disposições, que têm redação, em substância, idênticas, devem, em conformidade com a jurisprudência recordada no n.º 28 do presente acórdão, ser interpretadas de forma idêntica.
- 57 No entanto, resulta dos elementos constantes da decisão de reenvio, referidos no n.º 17 do presente acórdão, que todos os clientes a quem a prestação de serviços em causa no processo principal foi fornecida se encontravam nos Países Baixos.

- 58 Nestas condições, sem que seja necessário determinar se um serviço como o que está em causa no processo principal deve ser considerado um «serviço prestado por via eletrónica» referido no anexo L da Sexta Diretiva e no artigo 11.º do Regulamento n.º 1777/2005, há que observar que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), décimo segundo travessão, dessa diretiva não é aplicável a um caso como o que está em causa no processo principal.
- 59 Por conseguinte, há que responder à segunda questão que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), décimo segundo travessão, da Sexta Diretiva e o artigo 56.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA, lidos em conjugação com o artigo 11.º do Regulamento n.º 1777/2005, devem ser interpretados no sentido de que uma prestação de serviços como a que está em causa no processo principal, que consiste em propor sessões interativas de carácter erótico filmadas e transmitidas em direto pela Internet, não está abrangida, quando todos os beneficiários a quem essa prestação foi fornecida se encontravam no Estado-Membro do prestador desses serviços, pelo âmbito de aplicação dessas disposições.

Quanto à terceira questão

- 60 Atendendo à resposta dada à segunda questão, não há que responder à terceira questão.

Quanto às despesas

- 61 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

- 1) **O artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 2002/38/CE do Conselho, de 7 de maio de 2002, e o artigo 52.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que uma prestação de serviços complexa como a que está em causa no processo principal, que consiste em propor sessões interativas de carácter erótico filmadas e transmitidas em direto pela Internet, constitui uma «atividade recreativa», na aceção dessas disposições, que deve ser considerada «materialmente executada», na aceção das mesmas, no lugar onde o prestador estabeleceu a sede das suas atividades económicas ou um estabelecimento estável a partir do qual essa prestação de serviços é efetuada ou, na falta destes, no lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.**
- 2) **O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), décimo segundo travessão, da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 2002/38, e o artigo 56.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva 2006/112, lidos em conjugação com o artigo 11.º do Regulamento (CE) n.º 1777/2005 do Conselho, de 17 de outubro de 2005, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 77/388, devem ser interpretados no sentido de que uma prestação de serviços como a que está em causa no processo principal, que consiste em propor sessões interativas de carácter erótico filmadas e transmitidas em direto pela Internet, não está abrangida, quando todos os beneficiários a quem essa prestação foi fornecida se encontravam no Estado-Membro do prestador desses serviços, pelo âmbito de aplicação dessas disposições.**

Assinaturas