

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091327

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 23 de noviembre de 2023

Sala 10.^a

Asunto n.º C-532/22

SUMARIO:

IVA. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. *Difusión de sesiones de vídeo interactivas en streaming. Puesta a disposición de un local y del material necesario para la captura en vídeo de espectáculos y provisión de acompañamiento.* Una sociedad rumana presta servicios en su propio nombre, establece las condiciones comerciales aplicables para que sus clientes vean los espectáculos en cuestión e interactúen con los modelos. Esta sociedad fija y percibe, en particular, el precio pagado por sus clientes a tal efecto. Sobre el precio así percibido, se abona a otra sociedad un porcentaje, del cual esta, a su vez, transfiere una parte a los modelos. A raíz de una inspección tributaria relativa a la determinación del IVA la autoridad tributaria practicó una liquidación al término de la cual se consideró a esta última sociedad deudora de un importe adicional de IVA. Las prestaciones de servicios de que se trata en el litigio principal consisten en realizar contenidos digitales en forma de sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas por un estudio de grabación con el fin de ponerlas a disposición del operador de una plataforma de difusión por Internet para su difusión por ese operador en dicha plataforma. Por lo que respecta a las sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas y retransmitidas en directo por Internet, es cierto que el Tribunal de Justicia declaró que tales sesiones constituyen actividades recreativas, dado que tienen por objetivo entretener a sus destinatarios y que el concepto de actividades recreativas no se limita a los servicios prestados en presencia física de los destinatarios de dicha actividad. debe declararse que las prestaciones de servicios realizadas por un estudio de grabación de videochats al operador de una plataforma de difusión por Internet, consistentes en elaborar contenidos digitales en forma de sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas por tal estudio con el fin de ponerlas a disposición de ese operador para su difusión en dicha plataforma, no están comprendidas en el ámbito de aplicación del art. 53 de la Directiva 2006/112. Tales prestaciones no constituyen ni prestaciones que tienen por objeto conceder a los clientes el derecho a acceder a esos contenidos ni prestaciones accesorias a estas, sino que constituyen prestaciones necesarias para la difusión de los referidos contenidos por ese operador a sus propios clientes. El estudio de grabación de videochats posee los equipos utilizados para capturar y grabar el espectáculo erótico que se difundirá de este modo, pero tal circunstancia no basta para considerar que este estudio concede acceso a las sesiones de vídeo interactivas resultantes, en la medida en que ni la posesión de dichos equipos ni la manipulación de estos implican, por sí solas, que esas sesiones se presenten al público. El art. 53 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no se aplica a los servicios prestados por un estudio de grabación de videochats al operador de una plataforma de difusión por Internet, consistentes en realizar contenidos digitales en forma de sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas por tal estudio con el fin de ponerlas a disposición de dicho operador para su difusión por este último en la referida plataforma.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 44, 45, 53 y 54.

Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), arts. 32, 33 y 33 bis.

PONENTE:

Don E. Regan.

En el asunto C-532/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía), mediante resolución de 3 de junio de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de agosto de 2022, en el procedimiento entre

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Cluj-Napoca,

Administratia Judeteana a Finantelor Publice Cluj

y

SC Westside Unicat SRL,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. E. Regan (Ponente), Presidente de la Sala Quinta, en funciones de Presidente de la Sala Décima, y los Sres. I. Jarukaitis y D. Gratsias, Jueces;

Abogada General: Sra. L. Medina;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de SC Westside Unicat SRL, por la Sra. L. M. Roman, avocata;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane y O.-C. Ichim, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y T. Isacu de Groot, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 53 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SC Westside Unicat SRL (en lo sucesivo, «Westside Unicat»), por una parte, y la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Cluj-Napoca (Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, Rumanía) y la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Cluj (Administración Provincial de Hacienda de Cluj, Rumanía) (en lo sucesivo, conjuntamente, «autoridad tributaria»), por otra, en relación con la decisión de dicha autoridad de considerar que los servicios prestados por esa sociedad estaban sujetos al impuesto sobre el valor añadido (IVA) en Rumanía.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2006/112

3. La Directiva 2006/112 incluye, en su título V, bajo la rúbrica «Lugar de realización del hecho imponible», un capítulo 3 titulado «Lugar de realización de las prestaciones de servicios». Este capítulo 3 contiene una sección 2 titulada «Disposiciones generales», que incluye los artículos 44 y 45.

4. El artículo 44 de esta Directiva dispone lo siguiente:

«El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En

defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

5. A tenor del artículo 45 de la citada Directiva:

«El lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan desde un establecimiento permanente del proveedor que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de servicios será el lugar en el que el proveedor de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

6. El capítulo 3 del título V de la misma Directiva incluye también una sección 3, titulada «Disposiciones particulares», que incluye los artículos 46 a 59 *bis* de la Directiva 2006/112.

7. El artículo 53 de dicha Directiva tiene la siguiente redacción:

«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.»

8. El artículo 54 de la citada Directiva establece:

«1. 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.

2. El lugar de prestación, a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, de los servicios que se enumeran a continuación será aquel donde se presten materialmente esos servicios:

- a) actividades accesorias de transporte, tales como carga, descarga, manipulación y otras similares;
- b) tasación de bienes muebles corporales y ejecuciones de obra sobre dichos bienes.»

Directiva 2008/8/CE

9. El considerando 6 de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO 2008, L 44, p. 11), enuncia lo siguiente:

«En algunos casos, las normas generales por las que se determina el lugar de la prestación de servicios tanto a sujetos pasivos como a quienes no tienen la condición de sujeto pasivo no son aplicables y, en su lugar, deben aplicarse determinadas excepciones. Estas deben partir, en términos generales, de los actuales criterios y reflejar el principio de imposición en el lugar de consumo, evitando imponer cargas administrativas desproporcionadas a determinados operadores.»

10. El artículo 3 de esta Directiva introdujo, en particular, a partir del 1 de enero de 2011, los artículos 53 y 54 de la Directiva 2006/112 en la versión que figura en los apartados 7 y 8 de la presente sentencia.

Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011

11. El artículo 32, apartados 1 y 2, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2011, L 77, p. 1), dispone:

«1. Los servicios relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares a que se refiere el artículo 53 de la Directiva 2006/112/CE comprenderán las prestaciones de servicios cuyas características fundamentales consistan en la concesión del derecho de acceso a

tales manifestaciones a cambio de una entrada o de un pago, incluido el pago de un abono, de un abono de temporada o de una cotización periódica.

2. El apartado 1 se aplicará, en particular, a:

a) el derecho de acceso a espectáculos, representaciones teatrales, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, exposiciones, así como otras manifestaciones culturales similares; [...].»

12. A tenor del artículo 33 de dicho Reglamento de Ejecución:

«Los servicios accesorios contemplados en el artículo 53 de la Directiva 2006/112/CE comprenderán los servicios directamente relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, que se presten por separado a cambio de una contrapartida a la persona que asiste a una manifestación.

Estos servicios accesorios comprenderán, en particular, el uso de los guardarropas o de las instalaciones sanitarias, pero no los simples servicios de intermediarios relativos a la venta de entradas.»

13. El artículo 33 *bis* de dicho Reglamento de Ejecución, que fue añadido por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios (DO 2013, L 284, p. 1), establece:

«El suministro de entradas que permitan acceder a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares por parte de un intermediario que actúe en nombre propio pero por cuenta de un organizador o un sujeto pasivo, distinto del organizador, que actúe por cuenta propia, quedará regulado por el artículo 53 y el artículo 54, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE.»

Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013

14. El considerando 15 del Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013 señala:

«De conformidad con la Directiva 2006/112/CE, el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas y similares debe ser objeto de gravamen, en todos los casos, donde tenga lugar efectivamente la manifestación. Resulta adecuado precisar que esta disposición se aplicará también cuando las entradas para dichas manifestaciones no sean vendidas directamente por el organizador, sino distribuidas a través de intermediarios.»

Directiva (UE) 2022/542

15. A tenor del considerando 18 de la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril de 2022, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y (UE) 2020/285 en lo que respecta a los tipos del impuesto sobre el valor añadido (DO 2022, L 107, p. 1):

«Con el fin de garantizar la tributación en el Estado miembro en que se disfruta el servicio, es necesario que todos los servicios que puedan prestarse al cliente por medios electrónicos se puedan gravar en el lugar en que el cliente esté establecido, tenga su domicilio permanente o resida habitualmente. Por tanto, es necesario modificar las normas que rigen el lugar de la prestación de servicios en relación con dichas actividades.»

16. El artículo 1 de la Directiva 2022/542 modificó el artículo 53 de la Directiva 2006/112 para añadirle el párrafo siguiente:

«El presente artículo no se aplicará al acceso a las manifestaciones a que se refiere el párrafo primero cuando la asistencia sea virtual.»

Derecho rumano

Código Tributario

17. El artículo 278 de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario), de 8 de septiembre de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 688, de 10 de septiembre de 2015)

(en lo sucesivo, «Código Tributario»), titulado «Lugar de realización de las prestaciones de servicios», dispone, en particular:

«2. El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. [...]

[...]

6. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, el lugar de las siguientes prestaciones de servicios se considerará:

[...]

b) en el lugar en que se produzcan efectivamente las manifestaciones, para las prestaciones de servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, tales como ferias y exposiciones, así como para los servicios accesorios a este acceso prestados a un sujeto pasivo.

[...]

Reglamento de Aplicación del Código Tributario

18. El punto 22, apartados 4, 5, 7 y 8, del Hotarârea Guvernului nr. 1 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Decreto del Gobierno n.º 1, de 6 de enero de 2016, por el que se aprueba el Reglamento de Aplicación de la Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 22, de 13 de enero de 2016), establece:

«(4) Los servicios relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares a que se refiere el artículo 278, apartado 6, letra b), del Código Tributario comprenderán las prestaciones de servicios cuyas características fundamentales consistan en la concesión del derecho de acceso a tales manifestaciones a cambio de una entrada o de un pago, incluso en forma de abono o de cuota periódica.

(5) El apartado 4 incluye, en particular, la concesión:

a) del derecho de acceso a espectáculos, representaciones teatrales, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, exposiciones, así como otras manifestaciones culturales similares; [...]

[...]

(7) Los servicios accesorios contemplados en el artículo 278, apartado 6, letra b), del Código Tributario comprenderán los servicios directamente relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares que se presten por separado a cambio de una contrapartida a la persona que asiste a una manifestación. Estos servicios accesorios comprenderán, en particular, el uso de los guardarropas o de las instalaciones sanitarias, pero no los simples servicios de intermediarios relativos a la venta de entradas.

(8) El suministro de entradas que permitan acceder a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares por parte de un intermediario que actúe en nombre propio, pero por cuenta de un organizador, o por parte de un sujeto pasivo, distinto del organizador, que actúe por cuenta propia quedará regulado por el artículo 278, apartados 5, letra f), y 6, letra b), del Código Tributario.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

19. Westside Unicat es una sociedad establecida en Rumanía que explota un estudio de grabación de vídeo. Su principal actividad económica consiste en comercializar a StreamRay USA Inc. (en lo sucesivo, «StreamRay») contenidos digitales de carácter erótico en forma de sesiones de comunicación visual en línea y cara a cara (en lo sucesivo, «videochats»), realizadas con modelos.

20. StreamRay es una persona jurídica registrada en los Estados Unidos que difunde en directo, en su sitio de Internet, los vídeos de estas sesiones y pone a disposición de sus clientes, personas físicas, la interfaz necesaria para interactuar con los modelos.

21. Los modelos que utilizan los servicios de Westside Unicat celebran con esta sociedad un contrato, denominado «Contrato de asociación» en la resolución de remisión. Asimismo, firman una declaración en la que hacen constar a StreamRay que designan al estudio, a saber, Westside Unicat, para «percibir y cobrar todas las cantidades» que les corresponden por los espectáculos realizados en el marco de dichos videochats y aceptan expresamente que el estudio les abone esas cantidades.

22. StreamRay, que presta servicios en su propio nombre, establece las condiciones comerciales aplicables para que sus clientes vean los espectáculos en cuestión e interactúen con los modelos. Esta sociedad fija y percibe, en particular, el precio pagado por sus clientes a tal efecto. Sobre el precio así percibido, se abona a Westside Unicat un porcentaje, del cual esta, a su vez, transfiere una parte a los modelos.

23. A raíz de una inspección tributaria relativa a la determinación del IVA que debía abonarse en el período comprendido entre el 1 de septiembre de 2019 y el 30 de junio de 2020, la autoridad tributaria practicó, el 13 de noviembre de 2020, una liquidación al término de la cual se consideró a Westside Unicat deudora de un importe adicional de IVA de 640 433 leus rumanos (RON).

24. Esta decisión se basaba en que, contrariamente a lo que había considerado Westside Unicat al emitir las facturas dirigidas a SteamRay, debía considerarse que el lugar de prestación de los servicios a dicha sociedad era Rumanía, con arreglo al artículo 278, apartado 6, letra b), del Código Tributario. En efecto, Westside Unicat es el organizador de los espectáculos interactivos en cuestión, como se desprende de los contratos firmados con StreamRay. Pues bien, estos espectáculos constituyen manifestaciones recreativas, en el sentido del artículo 53 de la Directiva 2006/112, de modo que procede aplicar la solución adoptada en la sentencia de 8 de mayo de 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), según la cual el lugar de una prestación de servicios consistente en ofrecer sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas y retransmitidas en directo por Internet, debe considerarse el lugar donde esté situada la sede de las actividades económicas del prestador del servicio.

25. Tras una reclamación administrativa infructuosa contra esa liquidación, Westside Unicat interpuso un recurso ante el Tribunalul Maramures (Tribunal de Distrito de Maramures, Rumanía), que estimó parcialmente el recurso mediante sentencia de 19 de octubre de 2021. Dicho órgano jurisdiccional consideró, en efecto, que StreamRay era la organizadora de las manifestaciones recreativas en cuestión, en la medida en que ella permitía a sus clientes acceder a las sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico.

26. La autoridad tributaria interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía), órgano jurisdiccional remitente. En apoyo de este recurso de casación, alega, en esencia, que el acceso del público a la manifestación recreativa se considera concedido tanto por el organizador de esta como por todos los operadores que contribuyen a hacer posible tal acceso al público, que actúan en nombre propio. Pues bien, en el asunto del que conoce dicho órgano jurisdiccional, debe considerarse que Westside Unicat, en su condición de organizador de las sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico en cuestión, concede acceso a tales sesiones, al igual que el demandante en el litigio principal en el asunto que dio lugar a la sentencia de 8 de mayo de 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388).

27. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si los servicios prestados por Westside Unicat están comprendidos en el concepto de prestaciones de servicios de acceso a manifestaciones recreativas, en el sentido del artículo 53 de la Directiva 2006/112, y, en su caso, sobre la manera de aplicar esta disposición.

28. En esas circunstancias, la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 53 de la Directiva [2006/112] en el sentido de que también se aplica a los servicios del tipo analizado en el litigio principal, a saber, servicios prestados por el estudio de videochat al operador del sitio de Internet, que consisten en sesiones interactivas de carácter erótico, filmadas y retransmitidas en tiempo real a través de Internet (transmisión en continuo en directo de contenido digital)?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, a efectos de la interpretación de la expresión “aquél en donde tengan lugar efectivamente las manifestaciones”, que figura en el artículo 53 de la Directiva [2006/112], ¿es relevante el lugar en donde los modelos aparecen delante de la cámara web, el lugar donde está establecido el organizador de las sesiones, el lugar donde los clientes ven las imágenes, o debe tenerse en cuenta un lugar distinto de los indicados anteriormente?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

29. Como se desprende claramente de la petición de decisión prejudicial, las prestaciones de servicios de que se trata en el litigio principal consisten en realizar contenidos digitales en forma de sesiones de vídeo interactivas

de carácter erótico, filmadas por un estudio de grabación con el fin de ponerlas a disposición del operador de una plataforma de difusión por Internet para su difusión por ese operador en dicha plataforma.

30. Por consiguiente, para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, procede entender que la primera cuestión prejudicial se refiere a si el artículo 53 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que esta disposición se aplica a los servicios prestados por un estudio de grabación de videochats al operador de una plataforma de difusión por Internet, consistentes en realizar contenidos digitales en forma de sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas por tal estudio con el fin de ponerlas a disposición de dicho operador para que las difunda en la referida plataforma.

31. A este respecto, procede recordar que, por un lado, los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112 contienen una regla general para determinar el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios, mientras que los artículos 46 a 59 *bis* de esta Directiva establecen una serie de conexiones específicas (sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, apartado 20).

32. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112 no tienen primacía sobre los artículos 46 a 59 *bis* de esta. Es preciso preguntarse en cada situación concreta si esta se corresponde con alguno de los casos mencionados en los artículos 46 a 59 *bis* de la citada Directiva. Si no sucede así, podrá considerarse que la referida situación está comprendida dentro del ámbito de aplicación de los artículos 44 y 45 de la Directiva (sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, apartado 21).

33. De ello se deduce que el artículo 53 de la Directiva 2006/112 no debe considerarse una excepción a una regla general que deba interpretarse de manera estricta (sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, apartado 22).

34. Por otro lado, por lo que respecta a las sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas y retransmitidas en directo por Internet, es cierto que el Tribunal de Justicia declaró, en la sentencia de 8 de mayo de 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), apartados 36 a 42, que tales sesiones constituyen actividades recreativas, dado que tienen por objetivo entretener a sus destinatarios y que el concepto de actividades recreativas no se limita a los servicios prestados en presencia física de los destinatarios de dicha actividad.

35. No obstante, si bien en esa sentencia el Tribunal de Justicia dedujo a continuación de estas consideraciones que tales prestaciones de servicios estaban comprendidas en el ámbito de aplicación de la norma de conexión específica, entonces prevista en 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 (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), así como en el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112, en su versión vigente en el momento de los hechos del asunto que dio lugar a dicha sentencia, debe señalarse que la cuestión planteada en el presente asunto no se refiere a la interpretación de esta norma de conexión específica, sino a otra norma de conexión específica que, al haber sido introducida por la Directiva 2008/8, aún no estaba en vigor ni había sido transpuesta al Derecho de los Estados miembros en el momento de los hechos del asunto que dio lugar a la referida sentencia.

36. Pues bien, mientras que la norma de conexión específica establecida en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Sexta Directiva 77/388 y en el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112, tal como estos estaban en vigor en el momento de los hechos del asunto que dio lugar a la sentencia de 8 de mayo de 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), se refería, de manera general, a las actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes, recreativas o similares, así como, llegado el caso, a las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades, la norma de conexión específica que figura en el artículo 53 de la Directiva 2006/112 tiene por objeto particular la 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 la prestación de los servicios accesorios en relación con ese acceso.

37. Por consiguiente, la conclusión a la que llegó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 8 de mayo de 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), en relación con el alcance de la norma de conexión específica, entonces establecida en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Sexta Directiva 77/388 y en el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112, no puede extrapolarse a la norma de conexión específica establecida en el artículo 53 de la Directiva 2006/112, que era aplicable en el momento de los hechos de que se trata en el litigio principal.

38. En cambio, por lo que respecta al alcance de esta segunda norma, procede señalar que, según su sentido habitual, el término «manifestación» designa una presentación al público. Por consiguiente, de ello puede deducirse, a falta de una definición específica contenida en la Directiva 2006/112, que el concepto de «prestación de acceso a una manifestación», tal como se emplea en el artículo 53 de dicha Directiva, debe entenderse en el sentido de que designa prestaciones de servicios que tienen lugar después de la organización de lo que es objeto de dicha presentación y cuya finalidad es conceder el acceso del público a esta última.

39. Esta conclusión se ve corroborada, en primer lugar, por el artículo 33 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, que precisa que las prestaciones accesorias a las contempladas en el artículo 53 de la Directiva 2006/112 incluyen los servicios directamente relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares que se presten por separado, a cambio de una contrapartida distinta, a la persona que asista a una manifestación. En efecto, dado que los servicios accesorios son los prestados por separado a la persona que asiste a una manifestación, debe considerarse que el servicio principal es el prestado a esa misma persona para concederle el derecho a acceder a la referida manifestación.

40. Asimismo, el artículo 32 de ese Reglamento de Ejecución precisa que los servicios que tengan por objeto el acceso a las manifestaciones recreativas a que se refiere el artículo 53 de la Directiva 2006/112 comprenderán las prestaciones de servicios cuyas características fundamentales consistan en la concesión del derecho de acceso a tales manifestaciones a cambio de una entrada o de un pago, lo que significa que los servicios así contemplados son únicamente los relativos a la comercialización a los clientes del derecho a acceder a las manifestaciones en cuestión.

41. Por último, del artículo 33 *bis* de dicho Reglamento de Ejecución, interpretado a la luz del considerando 15 del Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013, se desprende que el artículo 53 de la Directiva 2006/112 se aplica cuando las entradas a las manifestaciones no son vendidas directamente por el organizador, sino que son distribuidas por intermediarios que actúan en nombre propio, lo que implica, una vez más, que las prestaciones mencionadas en el artículo 53 de la Directiva 2006/112 estén vinculadas a la comercialización a los clientes del derecho a acceder a la manifestación en cuestión.

42. De ello resulta que debe entenderse que la norma de conexión específica, establecida en el artículo 53 de la Directiva 2006/112, no se aplica a los servicios prestados para realizar una actividad que da lugar a una manifestación, sino únicamente a las prestaciones consistentes en comercializar entre los clientes el derecho a acceder a tal manifestación.

43. Por consiguiente, debe declararse que las prestaciones de servicios realizadas por un estudio de grabación de videochats al operador de una plataforma de difusión por Internet, consistentes en elaborar contenidos digitales en forma de sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas por tal estudio con el fin de ponerlas a disposición de ese operador para su difusión en dicha plataforma, no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 53 de la Directiva 2006/112. En efecto, tales prestaciones no constituyen ni prestaciones que tienen por objeto conceder a los clientes el derecho a acceder a esos contenidos ni prestaciones accesorias a estas, sino que constituyen prestaciones necesarias para la difusión de los referidos contenidos por ese operador a sus propios clientes.

44. Ciertamente, el estudio de grabación de videochats posee los equipos utilizados para capturar y grabar el espectáculo erótico que se difundirá de este modo, pero tal circunstancia no basta para considerar que este estudio concede acceso a las sesiones de vídeo interactivas resultantes, en la medida en que ni la posesión de dichos equipos ni la manipulación de estos implican, por sí solas, que esas sesiones se presenten al público.

45. Esta consideración se corresponde, por lo demás, con el enfoque adoptado por el Comité del IVA, comité consultivo creado por el artículo 398 de la Directiva 2006/112. En efecto, de las directrices de dicho Comité emanadas de su reunión de 19 de abril de 2021 [Documento B — taxud.c.1 (2021) 6378389-1016] se desprende que este acordó casi por unanimidad que, cuando los servicios consistentes en sesiones interactivas filmadas y difundidas en tiempo real por Internet (por ejemplo, un videochat) sean prestados por un sujeto pasivo que es propietario del contenido digital a un cliente final, a saber, un espectador, en circunstancias en que ese contenido ha sido suministrado a ese sujeto pasivo por otro sujeto pasivo, el suministro del contenido digital por este último no consiste en dar acceso a una manifestación recreativa, en el sentido del artículo 53 de la Directiva 2006/112.

46. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 53 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no se aplica a los servicios prestados por un estudio de grabación de videochats al operador de una plataforma de difusión por Internet,

consistentes en realizar contenidos digitales en forma de sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas por tal estudio con el fin de ponerlas a disposición de dicho operador para su difusión por este último en la referida plataforma.

Segunda cuestión prejudicial

47. De entrada, procede señalar que la segunda cuestión prejudicial solo se ha planteado para el supuesto de que de la respuesta a la primera cuestión prejudicial se desprenda que el artículo 53 de la Directiva 2006/112 es aplicable a servicios como de los que se trata en el litigio principal.

48. Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

Costas

49. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara:

El artículo 53 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 modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que no se aplica a los servicios prestados por un estudio de grabación de videochats al operador de una plataforma de difusión por Internet, consistentes en realizar contenidos digitales en forma de sesiones de vídeo interactivas de carácter erótico, filmadas por tal estudio con el fin de ponerlas a disposición de dicho operador para su difusión por este último en la referida plataforma.

Firmas

* Lengua de procedimiento: rumano.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.