

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. JEAN RICHARD DE LA TOUR

presentadas el 3 de junio de 2021 (1)

Asunto C-90/20

Apcoa Parking Danmark A/S

contra

Skatteministeriet

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Højesteret (Tribunal Supremo, Dinamarca)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Hechos imposables — Prestación de servicios efectuada a título oneroso — Tarifa por infracción de las normas de estacionamiento en propiedad privada — Calificación»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. (2)
2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la sociedad Apcoa Parking Danmark A/S (en lo sucesivo, «Apcoa») y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda, Dinamarca) relativo a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de las tarifas de control por infracción de las normas de estacionamiento en propiedad privada.
3. Se solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si dichas tarifas deben considerarse una indemnización por los daños y perjuicios derivados de la infracción de obligaciones contractuales o si, por el contrario, son la contraprestación por una prestación individualizable en el sentido de la Directiva del IVA.
4. A continuación expondré los motivos que me llevan a proponer al Tribunal de Justicia que se decante por esta segunda calificación.

II. Marco jurídico

A. Directiva del IVA

5. El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA establece que estarán sujetas al IVA «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

6. El artículo 9, apartado 1, de esta Directiva dispone lo siguiente:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

7. Con arreglo al artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva, «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

8. El artículo 24, apartado 1, de esta misma Directiva establece:

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

9. El artículo 25 de la Directiva del IVA presenta el siguiente tenor:

«Una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en una de las operaciones siguientes:

- a) la cesión de un bien incorporal, representado o no por un título;
- b) la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas;
- c) la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la Ley.»

10. De conformidad con el artículo 135, apartados 1, letra l), y 2, letra b), de esta Directiva:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

- l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

2. Quedan excluidas de la exención establecida en la letra l) del apartado 1 las operaciones siguientes:

[...]

- b) los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos.»

B. Derecho danés

1. Ley del IVA

11. El artículo 4, apartado 1, de la lov om merværdiafgift (Ley del impuesto sobre el valor añadido) (3) dispone lo siguiente:

«Estarán sujetos al impuesto los bienes entregados y los servicios prestados a título oneroso en el territorio nacional. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Serán prestaciones de servicios todas las demás prestaciones.»

12. A tenor del artículo 13, apartado 1, punto 8, de esta Ley:

«Estarán exentos del impuesto los siguientes bienes y servicios:

[...]

8) La administración, el alquiler y el arrendamiento de bienes inmuebles, así como el suministro de gas, agua, electricidad y calefacción asociados al alquiler o el arrendamiento. Esta exención no se extiende, no obstante, [...] al alquiler de plazas de camping o de aparcamiento, espacios publicitarios o el alquiler de consignas.»

13. El artículo 27, apartado 1, de la citada Ley establece lo siguiente:

«En las entregas de bienes y prestaciones de servicios, la base imponible estará constituida por la contraprestación, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de los bienes o de los servicios, excluido el impuesto objeto de la presente Ley. En caso de que el pago se efectúe total o parcialmente antes de la entrega o de la emisión de la factura, la base imponible representará el 80 % del importe percibido.»

2. Ley de Circulación Vial

14. Según el órgano jurisdiccional remitente, la færdselsloven (Ley de Circulación Vial) no precisa las situaciones en las que pueden percibirse las tarifas de control por estacionamiento irregular en una propiedad privada. No obstante, a raíz de una modificación legislativa introducida en 2014, el artículo 122 c, apartado 1, de la referida Ley establece que, en caso de estacionamiento en una propiedad privada de acceso público, solo podrán percibirse cargos de control (tarifas de control) si se detallan en un lugar visible de las instalaciones en cuestión (sin perjuicio de que se establezca una prohibición general de estacionamiento claramente señalizada).

III. Hechos del litigio principal y cuestión prejudicial

15. Apcoa es una sociedad de Derecho privado que explota aparcamientos en propiedades privadas previa celebración de un contrato con sus propietarios. Apcoa fija las condiciones para el uso de los espacios de aparcamiento, tales como la prohibición de estacionamiento sin un permiso individual, el tiempo máximo de estacionamiento y el pago eventual de una tarifa como contraprestación por el estacionamiento. En caso de infracción de las normas de uso, Apcoa también percibe unas tarifas de control específicas [510 coronas danesas (DKK) (aproximadamente, 69 euros) en 2008 y 2009].

16. En la entrada de los aparcamientos en cuestión hay un cartel en el que se indica, en

particular, que «la infracción de la normativa puede acarrear el cobro de tarifas de control por importe de 510 DKK» o bien que «la infracción de la normativa puede acarrear el cobro de tarifas de control por importe de 510 DKK/día». Asimismo, se informa de que «la explotación del aparcamiento está sujeta a normas de Derecho privado».

17. Apcoa está obligada al pago del IVA por las tarifas de estacionamiento que deben abonarse con arreglo a las normas que lo regulan.

18. El 25 de octubre de 2011, Apcoa solicitó a la SKAT (Autoridad Tributaria de Dinamarca) la devolución del IVA pagado por las tarifas de control percibidas entre el 1 de septiembre de 2008 y el 31 de diciembre de 2009, por un importe estimado de 25 089 292 DKK (aproximadamente, 3 370 000 euros).

19. El litigio no versa sobre si la relación entre Apcoa y los propietarios del aparcamiento en cuestión está sujeta al IVA.

20. El 12 de enero de 2012, la SKAT denegó la solicitud al considerar que las tarifas de control están sujetas al IVA en virtud de los artículos 4, apartado 1, y 27, apartado 1, de la Ley del IVA, en relación con el artículo 13, apartado 1, punto 8), segunda frase, de dicha Ley.

21. El 23 de diciembre de 2014, esta decisión fue ratificada por el Landsskatteretten (Comisión tributaria nacional, Dinamarca).

22. El Landsskatteretten (Comisión tributaria nacional) enumeró los trece supuestos en los que Apcoa puede percibir tarifas de control:

«1. Pago de una tarifa insuficiente.

2. Falta de colocación del tique de estacionamiento en un lugar visible del parabrisas.

3. Imposibilidad de controlar el pago, por ejemplo, por no colocar el tique de estacionamiento de forma correcta.

Los supuestos 1 a 3 se aplican a estacionamientos de pago.

4. Falta de tique válido, por ejemplo, en el caso de aparcamientos residenciales en los que se precisa un permiso para utilizar los espacios de estacionamiento delimitados.

5. Estacionamiento en una plaza reservada a personas con discapacidad. Este supuesto solo se aplica si la reserva de la plaza a personas discapacitadas está señalizada, al margen de que el estacionamiento sea gratuito o de pago. Para poder estacionar en estas plazas, el conductor debe colocar en su parabrisas una tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad.

6. Estacionamiento fuera de los espacios designados. Este supuesto se aplica a todos los tipos de plazas de estacionamiento, cuando una señal indique que es preciso aparcar dentro de la plaza en cuestión.

7. Prohibición de estacionamiento. Este supuesto se aplica, por ejemplo, en caso de estacionamiento en una salida de incendios.

8. Zona de estacionamiento reservado. Este supuesto se aplica a todos los tipos de aparcamiento en los que se precisa estacionar en las plazas señaladas.

9. Falta de disco de estacionamiento visible.
10. Disco de estacionamiento regulado de forma incorrecta/tiempo de estacionamiento sobrepasado.
11. Disco de estacionamiento ilegible. Este supuesto se aplica, por ejemplo, cuando las agujas se han despegado del disco de estacionamiento o si se produce un error en un disco electrónico.
12. Varios discos de estacionamiento. Este supuesto se aplica cuando el conductor ha colocado varios discos de estacionamiento en el parabrisas al objeto de ampliar el tiempo de estacionamiento.

Los supuestos 9 a 12 se aplican cuando el estacionamiento es gratuito durante un tiempo limitado, pero se precisa un disco de estacionamiento para acreditar la hora a la que se ha aparcado el vehículo.

13. Otros motivos. Este supuesto se aplica cuando se infringen las normas de estacionamiento que no están comprendidas en los 12 supuestos anteriores. El punto 13 se aplica, por ejemplo, cuando el estacionamiento entorpece visiblemente la circulación. Cuando se invoque este supuesto para justificar la percepción de tarifas de control, deberá incluirse un texto que describa la infracción.»

23. Apcoa interpuso recurso contra esta decisión, que fue desestimado por el Retten i Kolding (Tribunal de Distrito de Kolding, Dinamarca) mediante resolución de 23 de enero de 2017, que fue ratificada por el Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca) mediante sentencia de 10 de septiembre de 2018.

24. Apcoa interpuso recurso de casación contra esta última sentencia ante el Højesteret (Tribunal Supremo, Dinamarca) al objeto de que, en particular, el Ministerio de Hacienda reconozca que las tarifas de control por infracción de las normas de estacionamiento, en el marco de la relación entre cada conductor particular y Apcoa, no constituyen la contraprestación de una prestación sujeta al IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Ley del IVA, en relación con el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

25. Según el órgano jurisdiccional remitente, las partes discrepan sobre si, a la luz de la sentencia de 3 de marzo, Tolsma, (4) existen prestaciones recíprocas. Habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al concepto de «prestación de servicios», dicho órgano jurisdiccional alberga dudas sobre la interpretación del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA que justificaría que las tarifas de control en cuestión se considerasen la contraprestación por un servicio prestado.

26. El órgano jurisdiccional remitente precisa que, según la información obrante en autos, las autoridades fiscales alemanas, suecas y del Reino Unido consideran que las tarifas de control adeudadas por infracción de las normas de estacionamiento en propiedad privada no están sujetas al IVA.

27. En esas circunstancias, el Højesteret (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [del IVA] en el sentido de que las tarifas de control por infracción de las normas de estacionamiento en propiedad privada constituyen una contraprestación por un servicio prestado y que, en consecuencia, existe una operación sujeta al IVA?»

28. Han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia Apcoa, los Gobiernos danés e irlandés, y la Comisión Europea.

29. Apcoa y el Gobierno danés respondieron en el plazo establecido a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia para su contestación por escrito.

IV. Análisis

30. Mediante su petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea que se determine si la operación consistente en percibir tarifas de control (5) por la infracción de las normas de estacionamiento en aparcamientos privados gestionados por Apcoa puede calificarse de prestación de servicios en el sentido de la Directiva del IVA.

31. Con carácter preliminar, es preciso recordar varios principios.

A. Recordatorio de los principios aplicables

32. En primer lugar, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér: (6)

- si bien la Directiva del IVA asigna un ámbito de aplicación muy amplio al impuesto, este solo contempla las actividades de carácter económico;
- el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA define el concepto de «actividades económicas» incluyendo en él todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en especial, las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, y
- conforme a las exigencias del principio de neutralidad del sistema común del IVA, el concepto de «explotación» a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA se refiere a toda operación, independientemente de su forma jurídica, que tenga la finalidad de obtener ingresos continuados en el tiempo del bien de que se trate.

33. En segundo lugar, en virtud del artículo 24 de la Directiva del IVA, se considerarán prestaciones de servicios todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.

34. En tercer lugar, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso, a efectos de la Directiva del IVA, y, por tanto, solo está gravada, si entre el proveedor del servicio y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por el proveedor constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Así sucede si existe un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, constituyendo las cantidades pagadas una contrapartida efectiva del servicio individualizable prestado en el marco de dicha relación jurídica. (7)

B. Calificación de las tarifas de control

35. Dado que el procedimiento principal no versa sobre el carácter permanente de los ingresos

que Apcoa obtiene de las tarifas de control, (8) es preciso examinar las características de la prestación de servicios y de la contraprestación de esta, tomando en consideración la realidad económica de la operación de que se trata. (9)

36. A este respecto, es preciso recordar lo siguiente:

- a diferencia de la calificación formal de las partes en el contrato, la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA; (10)
- el concepto de «prestaciones de servicios» debe interpretarse con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate, (11) y
- el importe de la contraprestación, en particular el hecho de que sea igual, superior o inferior a los costes que haya soportado el sujeto pasivo en el marco de la realización de su prestación, no afecta al vínculo directo entre la prestación de servicios efectuada y la contraprestación recibida. (12)

37. A continuación, examinaré sucesivamente las cuestiones siguientes:

- ¿Se presta un servicio?
- ¿El importe adeudado constituye una contraprestación efectiva?
- ¿Existe un vínculo directo entre estos dos elementos?

1. **Prestación de un servicio**

38. De la petición de decisión prejudicial se desprende que Apcoa actúa como gestor de espacios de aparcamiento privados por cuenta de propietarios privados. (13)

39. En tal condición, Apcoa establece las condiciones para el uso de los aparcamientos, como:

- prohibición de estacionamiento sin un permiso individual;
- duración máxima del estacionamiento;
- importe de las tarifas de estacionamiento, o
- pago de tarifas específicas (14) en caso de infracción de las normas de estacionamiento aplicables. En resumen, estas tarifas, denominadas «tarifas de control», se perciben en caso de sobrepasar el tiempo límite a partir del cual se adeudan otras tarifas de estacionamiento, de inexistencia de justificante de estacionamiento válido o incluso de uso indebido de la zona o del espacio de estacionamiento.

40. De la petición de decisión prejudicial y de las observaciones presentadas por las partes interesadas resulta que la cuestión principal que debe resolverse es la de si el análisis realizado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 18 de julio de 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, (15) puede aplicarse por analogía a las operaciones en cuestión y, por consiguiente, diferenciarse del efectuado en la sentencia MEO — *Serviços de Comunicações e Multimédia*.

41. Más concretamente, ¿deben considerarse las tarifas de control una indemnización, tal como proponen Apcoa y la Comisión, o la contraprestación por lo que recibe un cliente, a saber, una plaza de aparcamiento para su vehículo, con independencia de las circunstancias particulares asociadas a las normas de estacionamiento, como ya ha declarado el Højesteret (Tribunal

Supremo) (16) y como defiende el Gobierno danés?

42. Comparto la segunda postura. En efecto, en primer lugar, he de recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de las estipulaciones contractuales con arreglo al Derecho civil interno no puede producir efectos si no reflejan de forma efectiva la realidad económica de la operación, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. (17)

43. En segundo lugar, considero que las tarifas de control constituyen elementos de la contraprestación por la posibilidad que se ofrece al cliente de aparcar su vehículo, y ello debido a las consideraciones de carácter económico que llevan aparejadas.

44. En efecto, Apcoa ofrece, mediante distintas modalidades prácticas, un servicio consistente en poner a disposición de los conductores de vehículos espacios de estacionamiento. Para ello, Apcoa delimita las plazas y reserva algunas de ellas, por ejemplo, a clientes discapacitados. Esta prestación de servicios se produce con independencia de que el uso que se haga de esos servicios cumpla o no las normas.

45. En concreto, desde el momento en el que el conductor de un vehículo accede a un aparcamiento gestionado por Apcoa, puede disfrutar de un espacio de estacionamiento durante un tiempo limitado.

46. Este servicio está comprendido en el concepto de «arrendamiento» en el sentido del artículo 135, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA, que engloba toda actividad económica que conlleve la percepción de una retribución como contraprestación por la puesta a disposición de espacios para el estacionamiento de vehículos, independientemente del estatuto jurídico de la persona que los arrienda o de su condición de propietario. (18)

47. En estas circunstancias, a efectos de determinar si las tarifas adicionales que Apcoa cobra están sujetas al IVA, es preciso examinar qué analogía podría existir con la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 18 de julio de 2007 *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*. (19)

48. En la referida sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que «las cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicio hotelero sujetas al IVA deben considerarse, cuando el cliente hace uso de la facultad de desistimiento de que dispone y esas cantidades quedan en poder del empresario de un establecimiento hotelero, indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido a causa del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no sujetas a este impuesto». (20)

49. El Tribunal de Justicia precisó que «la conservación de las arras de que se trata en el procedimiento principal es [...] la consecuencia del ejercicio por parte del cliente de la facultad de desistimiento que se había puesto a su disposición y sirve para indemnizar a dicho empresario de los efectos del desistimiento». (21) Así pues, en dicho asunto, el cliente indemnizó al hostelero por la pérdida de ingresos derivada de la imposibilidad de realizar la prestación de servicios hoteleros reservada por el cliente y que este, según consta, no disfrutó.

50. Por lo tanto, a mi juicio, el alcance de la sentencia de 18 de julio de 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, (22) debe limitarse exclusivamente a aquellos casos en los que la indemnización de la otra parte contratante se deriva de la inexistencia de operación, lo cual es acorde con las sentencias de 1 de julio de 1982, *BAZ Bausystem* (23) (sobre intereses de demora); de 29 de febrero de 1996, *Mohr* (24) (sobre la compensación por pérdida de actividad),

o incluso de 18 de enero de 2017, SAWP (25) (sobre la compensación equitativa a favor de titulares de derechos de reproducción).

51. En el presente asunto, cuando hace uso de un aparcamiento gestionado por Apcoa, el conductor que abona las tarifas de control ha disfrutado de un espacio o de una zona de estacionamiento. El importe de las tarifas resulta de la concurrencia de las condiciones que el conductor acepta al acceder al aparcamiento.

52. En estas circunstancias, al igual que el Gobierno danés, considero pertinente remitirse a la sentencia Vodafone Portugal, dictada después de planteada la petición de decisión prejudicial y de que Apcoa presentara sus observaciones escritas, pues completa la sentencia MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, (26) y suscita un análisis del alcance de esta última resolución que difiere del defendido por Apcoa en sus observaciones escritas.

53. En la sentencia Vodafone Portugal, el Tribunal de Justicia se pronunció en estos términos:

– «en el marco de su actividad, [Vodafone Portugal — Comunicações Pessoais SA (en lo sucesivo, “Vodafone”)] celebra con sus clientes contratos de prestación de servicios, algunos de los cuales contienen cláusulas promocionales especiales sujetas a condiciones de permanencia de los clientes por un período mínimo predeterminado (en lo sucesivo, “período de permanencia”). Con arreglo a esas cláusulas, los clientes se comprometen a mantener una relación contractual con Vodafone y a utilizar los bienes y servicios suministrados por esta durante dicho período a cambio de obtener condiciones comerciales ventajosas, en particular, por lo que se refiere al precio que deben pagar por los servicios contratados», (27) y

– «el incumplimiento por parte de los clientes del período de permanencia por motivos que les sean imputables implica el pago por esos clientes de las cantidades previstas por los contratos. Dichas cantidades persiguen disuadir a los clientes de incumplir el período de permanencia». (28)

54. El Tribunal de Justicia subrayó lo siguiente: (29)

– «Vodafone se compromete a efectuar para sus clientes las prestaciones de servicios acordadas en los contratos celebrados con ellos y en las condiciones estipuladas en esos contratos», y

– «los clientes se comprometen a abonar las mensualidades previstas en dichos contratos y también, en su caso, los importes adeudados, en el supuesto de que los mismos contratos se resuelvan antes de concluir el período de permanencia por motivos que les sean imputables».

55. El Tribunal de Justicia declaró que, «en una situación en la que los clientes no respeten el referido período de permanencia, debe entenderse que se ha realizado la prestación de servicios si se pone a dichos clientes en condiciones de disfrutar de tales servicios». (30)

56. Habida cuenta de la realidad económica de las operaciones, el Tribunal de Justicia consideró que los importes adeudados por los clientes corresponden a la recuperación de una parte de los costes asociados a la prestación de los servicios por parte del operador. (31) Dichos importes representan una parte del precio del servicio que el prestador se ha comprometido a prestar (32) y tratan de garantizar al operador una retribución contractual mínima de la prestación efectuada. (33)

57. A mi parecer, este análisis puede extrapolarse a las operaciones controvertidas en el litigio principal, pues considero, al igual que el Gobierno danés, que, en los supuestos en los que se adeudan tarifas de control, los usuarios de los aparcamientos gestionados por Apcoa pudieron

disfrutar del servicio de estacionamiento. El precio de ese servicio está vinculado a las modalidades de uso de los espacios que el operador no puede controlar.

2. **Existencia de una contraprestación efectiva**

58. Apcoa alega que las tarifas de control no son la contraprestación por una prestación, puesto que son tarifas normalizadas que superan con creces el valor de la prestación que disfruta el automovilista. En línea con la Comisión, alega que estas tarifas tienen por objeto sancionar la infracción de las normas de uso del aparcamiento.

59. Ahora bien, por un lado, he de recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que el importe de la contraprestación es irrelevante. (34) Por otro lado, no puede alegarse que la tarifa a tanto alzado está destinada a disuadir a los clientes de infringir las normas de estacionamiento dado que, según jurisprudencia reiterada, los fines y los resultados de las operaciones de que se trate no inciden en la calificación de dichas operaciones y que el único factor decisivo es la realidad económica. (35)

60. En el presente asunto, considero, en primer lugar, que el importe de las tarifas de control está vinculado a la decisión del conductor que ha estacionado su vehículo en el aparcamiento puesto a disposición por Apcoa, de sobrepasar el tiempo de uso de su espacio, de no justificar debidamente su derecho de utilizarlo o incluso de estacionar en un espacio que no le ha sido reservado o de forma que entorpece la circulación.

61. En segundo lugar, desde el punto de vista de la realidad económica, cabe considerar que el importe de las tarifas de control tiene en cuenta necesariamente el mayor coste de explotación de los aparcamientos. Este sobrecoste se origina cuando el estacionamiento no respeta las condiciones de uso normales del servicio ofrecido. En otras palabras, el importe de la contraprestación pretende garantizar a Apcoa una retribución contractual por la prestación efectuada en unas condiciones atribuibles al usuario que no pueden modificar la realidad económica y comercial de su relación con él.

62. En este sentido, he de señalar que en el informe de junio de 2013 sobre la mejora de la protección de los consumidores en materia de estacionamiento, elaborado por un grupo de trabajo bajo los auspicios del Justitsministeriet (Ministerio de Justicia, Dinamarca), citado por el órgano jurisdiccional remitente, se señala que «los representantes de la Danske Private Parkeringssselskabers Brancheforening [(Asociación profesional danesa de aparcamientos privados)] han informado al grupo de trabajo de que el aumento a 590 DKK [de las tarifas de estacionamiento privado (36)] se debe en particular al aumento continuo de los distintos gastos de funcionamiento que soportan las empresas de estacionamiento y a la imposibilidad de seguir aplicando las tarifas públicas. A este respecto, esta asociación subraya más concretamente que las tarifas debían reflejar el mayor precio de estacionamiento legal, que las sociedades están obligadas al pago del IVA por las tarifas de estacionamiento abonadas y que, a diferencia de las tasas impuestas por los poderes públicos, no es posible exigir el pago al propietario en concepto de responsabilidad civil». Asimismo, dicho informe precisa que «el importe de las actuales tarifas de estacionamiento privado se fija a partir de cálculos vinculados a la evolución general de los precios y los salarios, de modo que, en términos generales, está en función de los costes y del mercado». (37)

3. **Vínculo entre el servicio y la contraprestación efectiva**

63. Ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, y, por tanto, solo está gravada, si existe un vínculo *directo* entre el

servicio prestado y la contraprestación recibida. (38)

64. Apcoa considera, al igual que la Comisión, que ese vínculo directo no existe, dado que no hay una vinculación económica concreta con el valor del servicio de estacionamiento.

65. Sin embargo, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que existe un vínculo directo cuando dos prestaciones se condicionan mutuamente y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario, a saber, que una de ellas se realiza únicamente a condición de que la otra también se realice, de forma recíproca. (39)

66. Así sucede en el presente asunto. Existe un vínculo directo entre el estacionamiento disfrutado por el automovilista en las circunstancias particulares establecidas por Apcoa y la percepción por esta sociedad de las tarifas de estacionamiento incrementadas.

67. Además, en mi opinión, la obligación de pagar el impuesto no puede depender del buen o mal uso que haga el cliente de la puesta a su disposición de un espacio o zona de estacionamiento. No puede crearse una diferencia de trato, a efectos del IVA, entre quien disfruta de la prestación de un servicio de estacionamiento a un precio general y quien acepta recibirlo a un coste más elevado. (40)

68. Por lo tanto, concluyo de lo anterior que las tarifas de control percibidas por Apcoa constituyen el contravalor efectivo del servicio de estacionamiento que el cliente disfruta en las condiciones particulares que ha elegido y que, en consecuencia, están sujetas al IVA.

V. Conclusión

69. A la luz de cuanto antecede, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Højesteret (Tribunal Supremo, Dinamarca):

«El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que las tarifas percibidas por un operador económico como contraprestación por el estacionamiento de vehículos, cuyo importe fija dicho operador en función de las condiciones de uso del estacionamiento, deben considerarse la retribución por una prestación de servicios realizada a título oneroso y, como tal, sujetas a dicho impuesto.»

1 Lengua original: francés

2 DO 2006, L 347, p. 1; corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60, y DO 2015, L 323, p. 31; en lo sucesivo «Directiva del IVA».

3 En lo sucesivo, «Ley del IVA».

4 C-16/93, EU:C:1994:80.

5 En los documentos remitidos al Tribunal de Justicia se usan varias expresiones diferentes para designar estas tarifas, a saber: «tarifas de control», «cargos de control», «tarifas de estacionamiento incrementadas» o «tarifas de estacionamiento». Apcoa ha precisado que el nombre común que se da a estas tarifas de control es «multa de estacionamiento». En aras de la coherencia con la petición de decisión prejudicial y con el contenido de los documentos oficiales que en ella se citan, utilizaré la expresión «tarifas de control».

6 C-263/15, EU:C:2016:392, apartados 20, 23 y 24. Véase asimismo, como recordatorio

reciente de estos principios, la sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo) (C-604/19, EU:C:2021:132), apartados 67 a 69.

7 Véase la sentencia de 21 de enero de 2021, UCMR — ADA (C-501/19, EU:C:2021:50), apartado 31 y jurisprudencia citada.

8 A este respecto, el Gobierno danés ha precisado que la percepción de tarifas de estacionamiento incrementadas forma parte del modelo económico de Apcoa y que estas tarifas representaron entre el 34 % y el 35 % del volumen de negocios neto total de esta sociedad, esto es, alrededor de 10,4 millones de euros en 2008 y 11 millones de euros en 2009.

9 Véanse las sentencias de 22 de noviembre de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, en lo sucesivo, «sentencia MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia», EU:C:2018:942), apartados 61 y 62, y de 11 de junio de 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, en lo sucesivo, «sentencia Vodafone Portugal», EU:C:2020:465), apartados 47 a 49. Como recordó la Abogada General Kokott en sus conclusiones presentadas en el asunto Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo) (C-604/19, EU:C:2020:647), punto 35, «no todos los pagos conducen necesariamente a un intercambio de prestaciones imponible».

10 Véanse las sentencias MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, apartado 43 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049), apartado 44.

11 Véase la sentencia MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, apartado 60 y jurisprudencia citada.

12 Véase la sentencia de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193), apartado 29.

13 Estas circunstancias difieren de las que el Tribunal de Justicia ha examinado en su jurisprudencia anterior. En efecto, por lo que respecta a la sujeción al impuesto de la actividad desarrollada por un *organismo de Derecho público* consistente en facilitar a los conductores de vehículos, a cambio de una contraprestación económica, espacios para el estacionamiento de sus vehículos, en la vía pública o en áreas de estacionamiento situadas en el dominio público del municipio, en su dominio privado o también en terrenos que pertenezcan a particulares, y a la obligación de examinar si dicho organismo ejerce tal actividad en el ejercicio de sus funciones públicas, véase la sentencia de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691), apartados 21 a 23. Véase asimismo, a modo de ejemplo de la diversidad de situaciones relativas al cobro de tarifas de estacionamiento, la sentencia de 25 de marzo de 2021, Obala i lužice (C-307/19, EU:C:2021:236), apartados 27, 67, 95 y 96, en materia de cooperación judicial en materia civil, relativa a la gestión y el mantenimiento de zonas públicas de estacionamiento por una sociedad constituida a tal fin por un municipio.

14 En su respuesta a la pregunta escrita formulada por el Tribunal de Justicia, Apcoa precisó que, «cuando se sobrepasa el tiempo de estacionamiento, solo se aplican tarifas de control».

15 C-277/05, EU:C:2007:440.

16 En la petición de decisión prejudicial se precisa que, por lo que respecta al impuesto adeudado por Apcoa por las tarifas de control, el Landsskatteretten (Comisión tributaria nacional) actuó, en 2017 y en 2014, guiado por una sentencia dictada por el órgano jurisdiccional remitente el 12 de abril de 1996. El Højesteret (Tribunal Supremo) declaró que las tarifas incrementadas, que se cobraban sobre la base de una relación cuasicontractual, debían considerarse la

contraprestación por una prestación de servicios y quedar, en consecuencia, sujetas al IVA, pese a que tales tarifas constituirían tarifas normalizadas y elevadas, en comparación con la tarifa de estacionamiento ordinaria, al objeto de evitar el estacionamiento irregular.

17 Véase el punto 36, primer guion, de las presentes conclusiones. Véanse asimismo las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413), punto 34, donde se subraya que «resulta irrelevante el tratamiento que el Derecho nacional haya establecido para el pago de la compensación. Desde el punto de vista del IVA, carece de importancia si se considera indemnización delictual o pena convencional, o si está designado como resarcimiento, compensación o remuneración».

18 Según me consta, el Tribunal de Justicia ha dictado una única sentencia sobre el ámbito de aplicación del artículo 135 de esta Directiva. Se trata de la sentencia de 13 de julio de 1989, Henriksen (173/88 EU:C:1989:329), apartado 17, relativa al arrendamiento de espacios vinculado a un arrendamiento no sujeto al impuesto. El Tribunal de Justicia interpretó el artículo 13 B, letra b), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 01/09, p. 54), cuyas disposiciones son equivalentes a las del artículo 135, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA (véase el anexo XII de esta Directiva).

19 C-277/05, EU:C:2007:440.

20 Sentencia de 18 de julio de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), apartado 36.

21 Sentencia de 18 de julio de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), apartado 32.

22 C-277/05, EU:C:2007:440.

23 222/81, EU:C:1982:256, apartado 8.

24 C-215/94, EU:C:1996:72, apartado 21.

25 C-37/16, EU:C:2017:22, apartado 30.

26 Véase la nota 33 de las presentes conclusiones.

27 Sentencia Vodafone Portugal, apartado 18.

28 Sentencia Vodafone Portugal, apartado 19.

29 Sentencia Vodafone Portugal, apartado 37.

30 Sentencia Vodafone Portugal, apartado 41.

31 Véase la sentencia Vodafone Portugal, apartado 38.

32 Véase la sentencia Vodafone Portugal, apartado 39.

33 Véase la sentencia Vodafone Portugal, apartado 40. Sobre la base de sus consideraciones relativas al cálculo de los importes adeudados (véase el apartado 34 de dicha sentencia), el Tribunal de Justicia respondió a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente,

recogidas en los apartados 26 y 27 de la citada sentencia, sobre el alcance de la sentencia MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia a raíz de las manifestaciones relativas a la correspondencia entre el importe pagado por el incumplimiento del período de permanencia y el importe que el operador en cuestión habría percibido durante el resto de dicho período de no haberse producido la resolución del contrato.

34 Véase el punto 36, tercer guion, de las presentes conclusiones.

35 Véase el punto 36, segundo guion, de las presentes conclusiones.

36 Esta expresión extraída de la cita por el órgano jurisdiccional remitente del informe de 2013 se corresponde con la de «tarifas de control»; véase la nota 5 de las presentes conclusiones.

37 El Gobierno danés ha precisado que el importe de estas tarifas ha aumentado de manera regular desde el año 2009 y que, en 2020, varias sociedades de aparcamiento privado, entre ellas Apcoa, lo fijaron en un mínimo de 750 DKK (aproximadamente, 100 euros).

38 Véase el punto 34 de las presentes conclusiones.

39 Véase la sentencia de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193), apartado 26 y jurisprudencia citada.

40 Véase, por analogía, la sentencia MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, apartado 47.