

62020CC0090

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. JEAN RICHARD DE LA TOUR

présentées le 3 juin 2021 (1)

Affaire C-90/20

Apcoa Parking Danmark A/S

contre

Skatteministeriet

[demande de décision préjudicielle formée par la Højesteret (Cour suprême, Danemark)]

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Opérations imposables – Prestation de services effectuée à titre onéreux – Frais perçus en cas de défaut de respect des conditions de stationnement sur un terrain privé – Qualification »

I. Introduction

1.

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (2).

2.

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la société Apcoa Parking Danmark A/S (ci-après « Apcoa ») au Skatteministeriet (ministère des Impôts, Danemark), au sujet de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) des frais de contrôle perçus en cas de défaut de respect des conditions de stationnement sur un terrain privé.

3.

La Cour est invitée à dire si ces frais constituent une somme due à titre d'indemnité en réparation de la violation d'obligations contractuelles ou, au contraire, la contrepartie d'une prestation individualisable au sens de la directive TVA.

4.

Je vais exposer les raisons qui me conduisent à proposer à la Cour de retenir cette seconde qualification.

II. Le cadre juridique

A. La directive TVA

5.

L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA prévoit que sont soumises à la TVA « les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».

6.

L'article 9, paragraphe 1, de cette directive dispose :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

7.

Selon l'article 14, paragraphe 1, de ladite directive, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire est considéré comme une « livraison de biens ».

8.

L'article 24, paragraphe 1, de la même directive prévoit :

« Est considérée comme "prestation de services" toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens. »

9.

Aux termes de l'article 25 de la directive TVA :

« Une prestation de services peut consister, entre autres, en une des opérations suivantes :

a)

la cession d'un bien incorporel représenté ou non par un titre ;

b)

l'obligation de ne pas faire ou de tolérer un acte ou une situation ;

c)

l'exécution d'un service en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom ou aux termes de la loi. »

10.

L'article 135, paragraphe 1, sous l), et paragraphe 2, sous b), de cette directive dispose :

« 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

l)

l'affermage et la location de biens immeubles.

2. Sont exclues de l'exonération prévue au paragraphe 1, [sous] l), les opérations suivantes :

[...]

b)

les locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules ;

[...] »

B. Le droit danois

1. La loi sur la TVA

11.

L'article 4, paragraphe 1, de la lov om merværdiafgift (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée) (3) dispose :

« Les biens et les services fournis à titre onéreux sur le territoire national sont soumis à la taxe. Est considéré comme "livraison d'un bien" le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Une prestation de services comprend toute autre prestation. »

12.

Aux termes de l'article 13, paragraphe 1, point 8), de cette loi :

« Les biens et services suivants sont exonérés de la taxe :

[...]

8)

L'administration, la location et l'affermage de biens immeubles ainsi que la fourniture de gaz, d'eau, d'électricité et de chauffage liée à la location ou à l'affermage. L'exonération ne couvre cependant pas [...] la location de places de camping, de parking ou d'emplacements publicitaires ainsi que la location de consignes. »

13.

L'article 27, paragraphe 1, de ladite loi prévoit :

« Lors de la livraison de biens et de services, la base imposable est constituée par la rémunération, y compris les subventions, directement liée au prix des biens ou des services, mais n'inclut pas la taxe prévue par la présente loi. Si le paiement est effectué en tout ou en partie avant la livraison ou avant que la facture soit émise, la base d'imposition s'élève à 80 % de la somme reçue. »

2. La loi sur la circulation routière

14.

Selon la juridiction de renvoi, le færdselsloven (loi sur la circulation routière) ne précise pas les situations dans lesquelles des frais de contrôle de stationnement irrégulier sur un terrain privé peuvent être perçus. Cependant, elle prévoit, depuis une modification législative intervenue en 2014, à l'article 122 c, paragraphe 1, que, en cas de stationnement sur le domaine privé ouvert au public, la redevance de contrôle (frais de contrôle) ne peut être imposée que si cela est clairement indiqué sur place (sous réserve d'une interdiction générale et clairement marquée du stationnement dans la zone).

III. Les faits du litige au principal et la question préjudicielle

15.

Apcoa est une société privée qui exploite des parkings sur des terrains privés en accord avec leurs propriétaires. Celle-ci fixe les conditions d'utilisation des emplacements de stationnement, telles que l'interdiction du stationnement sans autorisation spécifique, la durée maximale de stationnement et le paiement éventuel d'une redevance en contrepartie de celui-ci. En cas de violation des conditions d'utilisation, Apcoa perçoit en plus des frais de contrôle spécifiques [510 couronnes danoises (DKK) (environ 69 euros) pour les années 2008 et 2009].

16.

À l'entrée des parkings en cause se trouve un panneau indiquant notamment que « [l]a violation de la réglementation peut entraîner la perception de frais de contrôle de 510 DKK » ou bien « [l]a violation de la réglementation peut entraîner la perception de frais de contrôle de 510 DKK/jour ». Il est également indiqué que « [l]a zone [de stationnement] est exploitée conformément aux règles du droit privé ».

17.

Apcoa est assujettie à la TVA au titre du paiement des frais perçus en cas de stationnement en conformité avec les règles de celui-ci.

18.

Le 25 octobre 2011, Apcoa a demandé au SKAT (administration fiscale danoise) le remboursement de la TVA acquittée au titre des frais de contrôle perçus entre le 1er septembre 2008 et le 31 décembre 2009 dont le montant a été évalué à 25089292 DKK (environ 3370000 euros).

19.

Le litige ne porte pas sur l'assujettissement à la TVA dans les relations entre Apcoa et le propriétaire de la surface de stationnement concernée.

20.

Le 12 janvier 2012, le SKAT a rejeté la demande au motif que les frais de contrôle sont considérés comme étant soumis à la TVA en vertu de l'article 4, paragraphe 1, et de l'article 27, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, lus en combinaison avec l'article 13, paragraphe 1, point 8), seconde

phrase, de cette loi.

21.

Le 23 décembre 2014, cette décision a été confirmée par le Landskatteretten (commission fiscale nationale, Danemark).

22.

Le Landskatteretten (commission fiscale nationale) a énuméré les treize cas de figure dans lesquels Apcoa peut percevoir des frais de contrôle :

« 1. Paiement d'une redevance insuffisante.

2. Ticket de stationnement en cours de validité non visible sur le pare-brise.

3. Billet non contrôlable, par exemple, si le ticket de stationnement n'est pas placé de manière correcte.

Les cas de figure 1 à 3 s'appliquent en cas de stationnement payant.

4. Absence de ticket de stationnement valable, par exemple, dans le cadre d'un stationnement résidentiel pour lequel l'autorisation d'utiliser des emplacements de stationnement spécifiques est requise.

5. Stationnement sur une place réservée aux personnes handicapées. Ce motif de frais ne s'applique qu'en présence d'un panneau de stationnement pour personnes handicapées, que le stationnement soit gratuit ou bien payant. Pour pouvoir stationner sur ces emplacements, le conducteur doit avoir placé un justificatif sur son pare-brise.

6. Stationnement en dehors des emplacements de stationnement désignés. Ce motif de frais s'applique à tous les types de places de stationnement lorsqu'un panneau indique de se garer à l'intérieur des emplacements.

7. Stationnement interdit. Ce motif de frais s'applique, par exemple, en cas de stationnement sur une voie de défense contre l'incendie.

8. Aire de stationnement réservée. Ce motif de frais s'applique à tous les types d'emplacements de stationnement pour lesquels il est requis de se garer dans les emplacements spécifiques.

9. Absence de disque de stationnement visible.

10. Disque de stationnement réglé de manière incorrecte/temps de stationnement indiqué dépassé.

11. Disque de stationnement illisible. Ce motif de frais s'applique, par exemple, lorsque les aiguilles se sont détachées du disque de stationnement ou s'il y a une erreur dans un disque électronique.

12. Multiples disques de stationnement. Ce motif de frais s'applique dans les cas où l'automobiliste a placé plusieurs disques de stationnement sur le pare-brise afin de prolonger la durée de stationnement.

Les motifs de frais 9 à 12 sont appliqués dans les cas dans lesquels le stationnement est gratuit pour une durée limitée, mais où un disque de stationnement est requis comme preuve du moment

où la voiture a été garée.

13. Autre. Ce motif de frais s'applique en cas de violation des règles de stationnement qui ne sont décrites dans aucun des 12 points qui précèdent. Le point 13 s'applique, par exemple, lorsque le stationnement gêne clairement la circulation. Si ce motif de frais est utilisé pour justifier la perception de frais de contrôle, il sera complété par un texte décrivant l'infraction. »

23.

Le recours formé par Apcoa contre cette décision a été rejeté par le Retten i Kolding (tribunal de Kolding, Danemark), par jugement du 23 janvier 2017, lequel a été confirmé par le Vestre Landsret (cour d'appel de la région Ouest, Danemark), par un arrêt du 10 septembre 2018.

24.

Apcoa a formé un pourvoi contre cet arrêt devant la Højesteret (Cour suprême, Danemark) afin que, notamment, le ministère des Impôts reconnaisse que les frais de contrôle perçus en cas de violation des règles de stationnement, dans les relations entre chaque automobiliste et Apcoa, ne constituent pas la contrepartie d'une prestation soumise à la TVA au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, lu en combinaison avec l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.

25.

La juridiction de renvoi expose que les parties s'opposent sur la question de savoir si, à la lumière de l'arrêt du 3 mars 1994, Tolsma (4), des prestations réciproques existent. Elle exprime des doutes, au regard de la jurisprudence de la Cour relative à la notion de « prestation de services », sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA qui justifierait de considérer que les frais de contrôle en cause constituent la rémunération d'un service.

26.

La juridiction de renvoi précise que, selon les éléments du dossier, les autorités fiscales allemandes, suédoises et du Royaume-Uni considèrent que les frais de contrôle dus en cas de défaut de respect des conditions de stationnement sur un terrain privé ne sont pas soumis à la TVA.

27.

Dans ces conditions, la Højesteret (Cour suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens que les frais de contrôle perçus pour les infractions aux prescriptions relatives au stationnement sur un terrain privé constituent la contrepartie d'un service fourni et que cette opération est dès lors soumise à la TVA ? »

28.

Des observations écrites ont été soumises à la Cour par Apcoa, par les gouvernements danois et irlandais ainsi que par la Commission européenne.

29.

Apcoa et le gouvernement danois ont répondu aux questions pour réponse écrite dans les délais impartis.

IV. Analyse

30.

Par sa demande de décision préjudicielle, la juridiction de renvoi cherche à savoir si l'opération qui consiste à percevoir des frais de contrôle (5) en cas de défaut de respect des conditions de stationnement dans des lieux privés gérés par Apcoa peut être qualifiée de prestation de services, au sens de la directive TVA.

31.

Plusieurs principes doivent être rappelés à titre liminaire.

A. Rappel des principes applicables

32.

Premièrement, ainsi que la Cour l'a énoncé dans l'arrêt du 2 juin 2016, Lajvér (6) :

–

si la directive TVA assigne un champ d'application très large à cette taxe, seules les activités ayant un caractère économique sont visées par celle-ci ;

–

la notion d'« activité économique » est définie à l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA comme englobant toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, et notamment les opérations comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence, et

–

le concept d'« exploitation », au sens de l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA, se réfère, conformément aux exigences du principe de neutralité du système commun de cette taxe, à toutes les opérations, quelle que soit leur forme juridique, qui visent à retirer du bien en question des recettes ayant un caractère de permanence.

33.

Deuxièmement, selon l'article 24 de la directive TVA, est considérée comme prestation de services toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens.

34.

Troisièmement, il découle d'une jurisprudence constante de la Cour qu'une prestation de services n'est effectuée à titre onéreux, au sens de la directive TVA, et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire. Tel est le cas s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue, les sommes versées constituant une contrepartie effective d'un

service individualisable fourni dans le cadre d'un tel rapport juridique (7).

B. Qualification des frais de contrôle

35.

Dès lors que le litige au principal ne porte pas sur le caractère permanent des recettes d'Apcoa provenant des frais de contrôle (8), il y a lieu de rechercher les caractéristiques de la prestation de services ainsi que celles de sa contrepartie, en prenant en compte la réalité économique de l'opération en cause (9).

36.

À cet égard, il convient de rappeler que :

–

contrairement à la qualification formelle des parties au contrat, la prise en compte de la réalité économique et commerciale constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA (10) ;

–

la notion de « prestations de services » doit être interprétée indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées (11), et

–

le montant de la contrepartie, notamment le fait que celui-ci soit égal, supérieur ou inférieur aux coûts que l'assujetti a supportés dans le cadre de la fourniture de sa prestation, n'est pas de nature à affecter le lien direct entre la prestation de services effectuée et la contrepartie reçue (12).

37.

Je vais donc examiner successivement les questions suivantes :

–

Existe-t-il un service ?

–

La somme due constitue-t-elle une contrepartie effective ?

–

Existe-t-il un lien direct entre ces deux éléments ?

1. Un service

38.

Il ressort de la demande de décision préjudicielle qu'Apcoa agit en qualité de gestionnaire d'espaces de parkings privés pour le compte de propriétaires privés (13).

39.

À ce titre, Apcoa fixe les conditions d'utilisation des parkings, telles que :

–

l'interdiction du stationnement sans autorisation spécifique ;

–

la durée maximale de stationnement ;

–

le montant des frais de stationnement, ou

–

le paiement de frais spécifiques (14) lorsque les règles applicables au stationnement n'ont pas été respectées. En résumé, ces frais, dénommés « frais de contrôle », sont perçus en cas de dépassement de la durée à partir de laquelle d'autres frais de stationnement sont dus ou en cas d'absence de justificatifs valables du stationnement ou encore en cas de mauvais usage de la zone ou de l'emplacement de stationnement.

40.

Il résulte de la demande de décision préjudicielle ainsi que des observations des parties et intéressés que la question centrale à trancher est celle de savoir si l'analyse retenue par la Cour dans l'arrêt du 18 juillet 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (15), peut être étendue par analogie aux opérations en cause et, par conséquent, être distinguée de celle retenue dans l'arrêt MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia.

41.

Plus précisément, doit-on analyser les frais de contrôle comme une indemnisation, ainsi que le suggèrent Apcoa et la Commission, ou bien comme la contrepartie de ce dont un client bénéficie, à savoir une place pour garer son véhicule, indépendamment des circonstances particulières liées aux règles de stationnement, ainsi que l'a déjà jugé la Højesteret (Cour suprême) (16) et que le soutient le gouvernement danois ?

42.

Je partage cette seconde analyse. En effet, en premier lieu, je rappelle que, en application de la jurisprudence de la Cour, la qualification des stipulations contractuelles selon le droit civil national n'est pas de nature à produire des effets si celles-ci ne reflètent pas véritablement la réalité économique de l'opération, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier (17).

43.

En second lieu, il me semble que les frais de contrôle sont des éléments de la contrepartie de la possibilité offerte au client de garer son véhicule, et ce en raison des éléments de nature

économique qu'ils comportent.

44.

En effet, Apcoa propose, selon diverses modalités pratiques, un service qui consiste à mettre des espaces de stationnement à la disposition de conducteurs de véhicules. À cette fin, Apcoa a délimité des emplacements et réservé certains d'entre eux, par exemple pour des clients handicapés. Cette fourniture de service existe indépendamment de la conformité ou de la non-conformité aux règles de l'usage qui en est fait.

45.

Concrètement, dès qu'un conducteur de véhicule entre dans un parking géré par Apcoa, il est mis en mesure de bénéficier d'un emplacement de stationnement pour une certaine durée.

46.

Ce service relève de la notion de « location » au sens de l'article 135, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA, qui recouvre toute activité économique consistant à percevoir une rémunération en contrepartie de la mise à disposition d'emplacement de stationnement de véhicules, quel que soit le statut juridique de la personne qui les loue ou sa qualité de propriétaire (18).

47.

Dans ces conditions, lorsque des frais supplémentaires sont perçus par Apcoa, il convient de rechercher, concernant l'assujettissement de ces frais à la TVA, quelle analogie pourrait exister avec la solution retenue par la Cour dans l'arrêt du 18 juillet 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (19).

48.

Dans cet arrêt, la Cour a décidé que « des sommes versées à titre d'arrhes dans le cadre de contrats portant sur des prestations de service hôtelier assujetties à la TVA [...] doivent être regardées, lorsque le client fait usage de la faculté de dédit qui lui est ouverte et que ces sommes sont conservées par l'exploitant d'un établissement hôtelier, comme des indemnités forfaitaires de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance du client, sans lien direct avec un quelconque service rendu à titre onéreux et, en tant que telles, non soumises à cette taxe » (20).

49.

La Cour a précisé que « la conservation des arrhes en cause au principal est [...] la conséquence de l'exercice par le client de la faculté de dédit qui lui avait été offerte et sert à indemniser ledit exploitant à la suite du désistement » (21). Ainsi, dans un tel cas de figure, c'est parce que l'hôtelier n'a pas pu fournir la prestation hôtelière réservée par le client et que celui-ci n'a, à l'évidence, pas utilisé cette prestation qu'il indemnise l'hôtelier d'un manque à gagner.

50.

Dès lors, il me semble que la portée de l'arrêt du 18 juillet 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (22), doit être limitée aux seuls cas où l'indemnisation du cocontractant est liée à l'absence d'opération, ce qui est concordant avec les arrêts du 1er juillet 1982, BAZ Bausystem (23) (au sujet d'intérêts de retard) ; du 29 février 1996, Mohr (24) (au sujet de la compensation d'une perte d'activité), ou encore du 18 janvier 2017, SAWP (25) (au sujet de la compensation

équitable au profit des titulaires de droits de reproduction).

51.

En l'occurrence, en cas d'utilisation d'un parking géré par Apcoa, le conducteur, qui verse des frais de contrôle, a bénéficié d'un emplacement ou d'une zone de stationnement. Le montant des frais résulte du fait que les conditions acceptées par lui lors de l'entrée dans le parking sont réunies.

52.

Dans ces conditions, je considère, à l'instar du gouvernement danois, que le rapprochement avec l'arrêt Vodafone Portugal, rendu après l'envoi de la demande de décision préjudicielle et le dépôt des observations écrites d'Apcoa, est pertinent, dès lors qu'il vient compléter l'arrêt MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (26), conduisant ainsi à une analyse de la portée de cette décision différente de celle soutenue par cette société dans ses observations écrites.

53.

Dans l'arrêt Vodafone Portugal, la Cour a exposé que :

–

« [d]ans le cadre de son activité, [Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (ci-après "Vodafone")] conclut avec ses clients des contrats de prestation de services, dont certains prévoient des clauses promotionnelles spéciales soumises à des conditions de fidélisation de ces clients pour une période minimale prédéterminée (ci-après la "période de fidélisation"). En vertu de ces clauses, les clients s'engagent à maintenir une relation contractuelle avec Vodafone ainsi qu'à utiliser les biens et services fournis par celle-ci pour une telle période, en contrepartie de conditions commerciales avantageuses, notamment, en ce qui concerne le prix à payer pour les services souscrits » (27), et

–

« [l]e non-respect par les clients de la période de fidélisation pour des motifs imputables à ces clients implique le paiement par lesdits clients des montants qui sont prévus par les contrats. Ces montants visent à décourager le non-respect par les mêmes clients de la période de fidélisation » (28).

54.

La Cour a relevé les éléments suivants (29) :

–

« Vodafone s'engage à fournir à ses clients les prestations de services convenues dans les contrats conclus avec eux et aux conditions stipulées dans ces contrats », et

–

« ces clients s'engagent à s'acquitter des mensualités prévues par lesdits contrats ainsi que, le cas échéant, des montants dus, dans le cas où les mêmes contrats venaient à être résiliés avant la fin de la période de fidélisation pour des motifs qui leur sont propres ».

55.

La Cour a retenu que, « dans la situation où ces clients ne respectent pas ladite période de fidélisation, la prestation de services doit être vue comme étant réalisée, dès lors que lesdits clients sont mis en mesure de bénéficier de ces services » (30).

56.

En considération de la réalité économique des transactions, la Cour a estimé que les montants dus par les clients correspondent à la récupération d'une partie des coûts associés à la prestation des services que cet opérateur leur a fournis (31). Ces montants représentent une partie du prix du service que le prestataire s'est engagé à fournir (32) et visent à assurer à l'opérateur une rémunération minimale de la prestation effectuée (33).

57.

Cette analyse me paraît transposable aux opérations en cause au principal dès lors que je considère, à l'instar du gouvernement danois, que, dans le cas où les frais de contrôle sont dus, les usagers des parkings gérés par Apcoa ont pu bénéficier d'un stationnement. Le prix de ce service est corrélé aux modalités d'utilisation des lieux que l'opérateur ne peut maîtriser.

2. Une contrepartie effective

58.

Apcoa soutient que les frais de contrôle ne sont pas la contrepartie d'une prestation, car il s'agit d'un tarif standard dépassant largement la valeur de la prestation dont bénéficie l'automobiliste. De même que la Commission, elle fait valoir que ces frais visent à sanctionner une violation des conditions d'utilisation du parking.

59.

Or, d'une part, je rappelle que la Cour a jugé que le montant de la contrepartie est dénué de pertinence (34). D'autre part, il ne saurait être tiré argument de ce que le tarif forfaitaire vise à dissuader les clients de ne pas respecter les règles de stationnement dès lors que, selon une jurisprudence constante, les buts et résultats de l'opération en cause n'ont pas d'incidence sur sa qualification et que seule la réalité économique est déterminante (35).

60.

En l'occurrence, je suis d'avis, en premier lieu, que le montant des frais de contrôle est corrélé au choix du conducteur qui a garé son véhicule dans le parking, mis à disposition par Apcoa, de dépasser le temps d'utilisation de son emplacement, ou de ne pas justifier correctement de son droit de l'utiliser ou encore de se stationner soit sur un espace qui ne lui est pas réservé, soit de manière gênante.

61.

En second lieu, du point de vue de la réalité économique, il y a lieu de considérer que le montant des frais de contrôle tient nécessairement compte du coût d'exploitation des parkings plus élevé. Ce surcoût est généré par un stationnement qui ne satisfait pas aux conditions normales d'utilisation du service offert. Autrement dit, le montant de la contrepartie vise à assurer à Apcoa une rémunération contractuelle de la prestation effectuée dans des conditions imputables à

l'utilisateur qui ne sont pas de nature à changer la réalité économique et commerciale de sa relation avec celui-ci.

62.

En ce sens, je relève qu'il est indiqué dans le rapport de juin 2013 relatif à une meilleure protection des consommateurs dans le domaine du stationnement, rédigé par un groupe de travail du Justitsministeriet (ministère de la Justice, Danemark), cité par la juridiction de renvoi, que « les représentants de la Danske Private Parkeringssselskabers Brancheforening [(Association professionnelle danoise du stationnement privé)] ont informé le groupe de travail que l'augmentation à 590 DKK [des redevances de stationnement privé (36)] était notamment motivée par une augmentation continue des diverses dépenses de fonctionnement d'une entreprise de stationnement et par le fait qu'il n'était plus possible d'appliquer le tarif public. Cette association fait plus particulièrement valoir, à cet égard, que la redevance devait refléter le prix plus élevé du stationnement légal, que les sociétés sont assujetties à la TVA sur les redevances de stationnement acquittées et que, contrairement aux redevances imposées par les pouvoirs publics, il n'existe pas de possibilité d'exiger le paiement du propriétaire dans le cadre d'une responsabilité civile ». Il y est également précisé que « le montant des redevances de stationnement privé actuelles est déterminé sur la base de calculs de l'évolution générale des prix et des salaires et serait d'ailleurs généralement fonction des coûts et du marché » (37).

3. Le lien entre le service et la contrepartie effective

63.

Il y a lieu de rappeler qu'il résulte d'une jurisprudence constante qu'une prestation de services n'est effectuée « à titre onéreux », au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, et n'est dès lors taxable, que s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue (38).

64.

Apcoa estime, à l'instar de la Commission, que ce lien direct n'existe pas, au motif qu'il n'y a pas de lien économique concret avec la valeur d'un service de stationnement.

65.

Cependant, il résulte de la jurisprudence constante de la Cour qu'un lien direct existe lorsque deux prestations se conditionnent mutuellement, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire, à savoir que l'une n'est effectuée qu'à la condition que l'autre le soit également, et réciproquement (39).

66.

Tel est le cas en l'occurrence. Il existe un lien direct entre le stationnement effectué par l'automobiliste dans des circonstances particulières déterminées par Apcoa et la perception par cette société de frais de stationnement majorés.

67.

En outre, je considère que la taxation ne peut dépendre du bon ou du mauvais usage par le client de la fourniture d'un emplacement ou d'une zone de stationnement. Il ne peut être instauré une différence de traitement, au regard de la TVA, entre celui qui bénéficie de la fourniture d'un service de stationnement à un prix général et celui qui admet d'en user à un coût plus élevé (40).

68.

Par conséquent, j'en conclus que les frais de contrôle perçus par Apcoa constituent la contre-valeur effective du service de stationnement dont le client bénéficie dans des conditions particulières qu'il a choisies et, partant, qu'ils sont soumis à la TVA.

V. Conclusion

69.

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre à la question préjudicielle posée par la Højesteret (Cour suprême, Danemark) de la manière suivante :

L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que les frais perçus par un opérateur économique en contrepartie du stationnement de véhicules, dont le montant est fixé par lui en fonction des conditions d'utilisation de ce stationnement, doivent être considérés comme la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux et soumise en tant que telle à cette taxe.

(1) Langue originale : le français.

(2) JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA ».

(3) Ci-après la « loi sur la TVA ».

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

(5) Dans les pièces transmises à la Cour, les expressions utilisées pour désigner ces frais sont différentes : « frais de contrôle », « redevances de contrôle », « redevances majorées de stationnement » ou « redevances de stationnement ». Apcoa a précisé que ces frais de contrôle sont communément appelés « amende de stationnement ». Je retiens l'expression « frais de contrôle » par souci de cohérence avec la demande de décision préjudicielle et le contenu des documents officiels qui y sont cités.

(6) C-263/15, EU:C:2016:392, points 20, 23 et 24. Voir, également, à titre de rappel récent de ces principes, arrêt du 25 février 2021, Gmina Wrocław (Conversion du droit d'usufruit) (C-604/19, EU:C:2021:132, points 67 à 69).

(7) Voir arrêt du 21 janvier 2021, UCMR ? ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, point 31 et jurisprudence citée).

(8) À cet égard, le gouvernement danois a précisé que la perception de redevances majorées de stationnement fait partie intégrante du modèle économique d'Apcoa et que ces redevances ont représenté 34 à 35 % du chiffre d'affaires net total de cette société, soit environ 10,4 millions d'euros en 2008 et 11 millions d'euros en 2009.

(9) Voir arrêts du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia

(C-295/17, ci-après l'arrêt MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, EU:C:2018:942, points 61 et 62), ainsi que du 11 juin 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, ci-après l'arrêt Vodafone Portugal, EU:C:2020:465, points 47 à 49). Ainsi que l'a rappelé l'avocate générale Kokott dans ses conclusions dans l'affaire Gmina Wrocław (Conversion du droit d'usufruit) (C-604/19, EU:C:2020:647, point 35), « tout paiement n'implique pas nécessairement un échange de prestations imposable ».

(10) Voir arrêts MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (point 43 et jurisprudence citée), ainsi que du 17 décembre 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, point 43).

(11) Voir arrêt MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (point 60 et jurisprudence citée).

(12) Voir arrêt du 11 mars 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, point 29).

(13) Ces circonstances sont différentes de celles dont la Cour a eu à connaître dans de précédentes affaires. En effet, s'agissant de la taxation des activités d'un organisme de droit public consistant à mettre à la disposition des conducteurs de véhicules, moyennant une contrepartie financière, des emplacements destinés au stationnement de leur véhicule soit sur la voie publique, soit dans des parcs de stationnement établis sur le domaine public de la municipalité, sur son domaine privé ou encore sur des terrains appartenant à des particuliers, et de l'obligation de rechercher si cet organisme agit en tant qu'autorité publique, voir arrêt du 14 décembre 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, points 21 à 23). Voir, également, à titre d'illustration de la diversité des situations en cas de recouvrement de frais de stationnement, arrêt du 25 mars 2021, Obala i lužice (C-307/19, EU:C:2021:236, points 27, 67, 95 et 96), en matière de coopération judiciaire en matière civile, relatif à la gestion et à la maintenance des aires publiques de stationnement par une société constituée par une commune à cette fin.

(14) Dans sa réponse à la question écrite de la Cour, Apcoa a précisé que, « [e]n cas de dépassement du temps de stationnement, seuls des frais de contrôle sont perçus ».

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

(16) Il est précisé dans la demande de décision préjudicielle que, s'agissant de la taxation due par Apcoa sur les frais de contrôle, le Landskatteretten (commission fiscale nationale) s'est conformé, en 2007 et en 2014, à un arrêt rendu par la juridiction de renvoi le 12 avril 1996. La Højesteret (Cour suprême) a jugé que les redevances majorées, perçues sur le fondement d'une relation quasi contractuelle, devaient être considérées comme la contrepartie d'une prestation et, partant, assujetties à la TVA, nonobstant le fait que ces redevances étaient fixées comme un tarif standard et significatif par rapport à la redevance usuelle de stationnement, visant à éviter un stationnement irrégulier.

(17) Voir point 36, premier tiret, des présentes conclusions. Voir, également, conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, point 34), soulignant que « la manière dont le droit national traite l'indemnité importe peu. Il est indifférent du point de vue de la TVA qu'il s'agisse d'un droit à réparation délictuel ou d'une pénalité contractuelle ou bien qu'elle soit qualifiée de réparation, de dédommagement ou de rémunération ».

(18) À ma connaissance, la Cour a rendu un seul arrêt portant sur le champ d'application de l'article 135 de cette directive. Il s'agit de l'arrêt du 13 juillet 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, point 17), relatif à la location d'emplacements liée à une location non imposable. La Cour a interprété l'article 13, B, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur

le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), dont les dispositions sont équivalentes à celles de l'article 135, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA (voir annexe XII de cette directive).

(19) C?277/05, EU:C:2007:440.

(20) Arrêt du 18 juillet 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440, point 36).

(21) Arrêt du 18 juillet 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440, point 32).

(22) C?277/05, EU:C:2007:440.

(23) 222/81, EU:C:1982:256, point 8.

(24) C?215/94, EU:C:1996:72, point 21.

(25) C?37/16, EU:C:2017:22, point 30.

(26) Voir note en bas de page 33 des présentes conclusions.

(27) Arrêt Vodafone Portugal (point 18).

(28) Arrêt Vodafone Portugal (point 19).

(29) Arrêt Vodafone Portugal (point 37).

(30) Arrêt Vodafone Portugal (point 41).

(31) Voir arrêt Vodafone Portugal (point 38).

(32) Voir arrêt Vodafone Portugal (point 39).

(33) Voir arrêt Vodafone Portugal (point 40). Sur la base de ses constatations relatives au calcul des sommes dues (voir point 34 de cet arrêt), la Cour répond aux interrogations de la juridiction de renvoi exposées aux points 26 et 27 dudit arrêt quant à la portée de l'arrêt MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia résultant de ses énonciations relatives à la correspondance entre le montant payé pour le non-respect de la fidélisation et le montant que l'opérateur concerné aurait perçu pendant le reste de cette période en l'absence d'une résiliation du contrat.

(34) Voir point 36, troisième tiret, des présentes conclusions.

(35) Voir point 36, deuxième tiret, des présentes conclusions.

(36) Cette expression tirée de la citation par la juridiction de renvoi du rapport de juin 2013 correspond à celle des « frais de contrôle », voir note en bas de page 5 des présentes conclusions.

(37) Le gouvernement danois a précisé que le montant de ces redevances augmente régulièrement depuis l'année 2009 et que, pour l'année 2020, il avait été fixé par plusieurs sociétés de stationnement privé, dont Apcoa, à au moins 750 DKK (environ 100 euros).

(38) Voir point 34 des présentes conclusions.

(39) Voir arrêt du 11 mars 2020, San Domenico Vetraria (C?94/19, EU:C:2020:193, point 26 et

jurisprudence citée).

(40) Voir, par analogie, arrêt MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (point 47).