

Affaire C-90/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

24 février 2020

Jurisdiction de renvoi :

Højesteret (Danemark)

Date de la décision de renvoi :

7 février 2020

Partie requérante :

Apcoa Parking Danmark A/S

Partie défenderesse :

Skatteministeriet

DÉCISION DU HØJESTERET

rendue le 7 février 2020

[OMISSIS]

Apcoa Parking Danmark A/S

[OMISSIS]

contre

Skatteministeriet (ministère des Impôts, Danemark),

[OMISSIS]

Le Højesteret (Cour suprême, Danemark) [OMISSIS] décide, en application de l'article 267 TFUE, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle 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 (JO 2006, L 347, p. 1). Le renvoi préjudiciel porte sur la question de savoir si des frais de contrôle perçus pour la

violation de prescriptions relatives au stationnement sur un terrain privé constituent la contrepartie d'un service fourni au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), et qu'il existe dès lors une opération soumise à la TVA.

1. Les faits et le déroulement antérieur de l'affaire

1.1. Apcoa Parking Danmark A/S (ci-après « Apcoa ») est une entreprise privée qui exploite des parcs de stationnement sur des terrains privés en accord avec leurs propriétaires. Apcoa fixe les conditions d'utilisation des zones de stationnement, telles que l'interdiction du stationnement sans autorisation spécifique, la durée maximale de stationnement et le paiement du stationnement. En cas de violation des conditions d'utilisation, Apcoa perçoit des « frais de contrôle » spécifiques (510 DKK pour les années 2008 et 2009).

[Or. 2]

1.2. À l'entrée des zones de stationnement en question se trouve un panneau indiquant notamment : « La violation de la réglementation peut entraîner la perception de frais de contrôle de 510 DKK » ou bien « La violation de la réglementation peut entraîner la perception de frais de contrôle de 510 DKK/jour » (montants indiqués aux niveaux de 2008 et 2009). Il est également indiqué : « La zone [de stationnement] est exploitée conformément aux règles du droit privé ». Voir en détail point 1.6 ci-dessous.

1.3. La présente affaire porte sur la question de savoir si Apcoa est redevable de la TVA sur ces frais de contrôle. Il est constant qu'Apcoa est assujettie à la TVA au titre du paiement éventuel du stationnement effectué conformément aux prescriptions.

1.4. 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. Cette demande portait sur des droits payés entre le 1^{er} septembre 2008 et le 31 décembre 2009. Ce montant a été évalué à 25.089.292 DKK.

1.5. Le 12 janvier 2012, le SKAT a rejeté la demande au motif que les frais de contrôle sont considérés comme assujettis à la TVA en vertu de l'article 4, paragraphe 1, et de l'article 27, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, lus en combinaison avec l'article 13, paragraphe 1, point 8, deuxième phrase, de cette loi.

1.6. Saisi d'une réclamation contre la décision du SKAT, le Landskatteretten (commission fiscale nationale, une autorité administrative de recours) a confirmé ladite décision le 23 décembre 2014. Dans sa décision, le Landskatteretten a énuméré les 13 cas de figure dans lesquels Apcoa percevait 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.

[Or. 3]

- 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. »

1.7. La décision du Landskatteretten indique notamment :

« Aux termes de l'article 4, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, la taxe est due sur les biens et les services fournis à titre onéreux au Danemark. 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. Cette disposition est basée sur l'article 2, paragraphe 1, de la directive sur le système de TVA. Il résulte en outre de l'article 27 de la loi sur la TVA que la base d'imposition est constitué par la contrepartie, qui n'inclut pas la taxe au titre de la loi sur la TVA. En vertu de l'article 13, paragraphe 1, point 8, de la loi relative à la TVA, la location d'emplacements de stationnement n'est pas exonérée. »

[Or. 4]

Ainsi que l'indique la décision du Landskatteretten du 2 octobre 2007 concernant la partie requérante, l'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est) a rendu, le 18 avril 1995, un arrêt concernant, notamment, le requérant de la présente procédure. Ce jugement a été confirmé par un arrêt du 12 avril 1996 du Højesteret (Cour suprême). [OMISSIS].

Il en ressort que, au cours de la procédure, il a notamment été indiqué ce qui suit :

« [...] Les automobilistes acquittent une redevance de stationnement qui varie de 1,50 à 6,00 DKK par heure. Si les automobilistes n'acquittent pas cette redevance ou enfreignent d'une autre manière les règles applicables au stationnement, ils seront facturés de frais supplémentaires de 400 DKK. Les exigences relatives au stationnement dans le parking sont indiquées au niveau de l'accès au parking.

L'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est) a notamment relevé :

« [...] Bien que la redevance de stationnement majorée ait été fixée de manière standard et significative par rapport à la redevance de stationnement habituelle dans le souci de la requérante d'éviter un stationnement irrégulier, il y a lieu de considérer que la redevance majorée perçue sur le fondement d'une relation de nature quasi contractuelle constitue la contrepartie d'une prestation relevant de l'article 4, paragraphe 1, conformément à l'article 27, paragraphe 1, et à l'article 13, paragraphe 1, point 8, deuxième phrase, de la loi sur

TVA lus en combinaison avec l'article 7, paragraphe 1, et l'article 2, paragraphe 3, sous b), deuxième phrase, de la loi antérieure.

- Le Højesteret (Cour suprême) a confirmé l'arrêt de l'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est) pour les motifs invoqués par cette juridiction.

[...]

- Même après l'arrêt rendu par la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire C-277/05, le Landskatteretten (commission fiscale nationale) estime qu'il n'y a toujours pas de raison de tirer une conclusion différente de celle du Højesteret (Cour suprême) dans l'arrêt TFS 1996.357 H et de l'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est) dans l'arrêt UfR 2004.252 précités.

L'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire C-277/05 [Société thermale d'Eugénie-les-Bains] concerne la prestation de services hôteliers et, en particulier, la situation dans laquelle le client annule le contrat de fourniture d'un service convenu. Dans ce cas, il n'y aura jamais de prestation de services et l'entreprise hôtelière pourra garder les arrhes versées par le client à titre d'indemnisation des pertes de l'établissement hôtelier, sans acquitter la TVA.

- On ne saurait considérer que la situation sur laquelle la Cour a pris position à cet égard modifie la solution précédemment retenue en droit danois par le Højesteret (Cour suprême), l'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est) et le Landskatteretten (commission fiscale nationale). À cet égard, on tient compte notamment du fait qu'il n'y a pas, en l'espèce, annulation d'un contrat sans lien avec la fourniture d'une prestation de services ou une situation assimilée à celui-ci. Il y a lieu de relever que, dans les cas énumérés par la partie requérante, le client se voit accorder, indépendamment des circonstances irrégulières, une place de stationnement.

[Or. 5]

- Les frais de contrôle perçus par la requérante sont donc, en l'espèce, assujettis à la TVA, voir également les motifs retenus par le Landskatteretten (commission fiscale nationale) dans sa décision du 2 octobre 2007 précitée. »

- 1.8. Apcoa a formé un recours contre la décision du Landskatteretten (commission fiscale nationale) devant le Retten i Kolding (tribunal de Kolding) qui, par un jugement du 23 janvier 2017, a rejeté le recours [le Skatteministeriet (ministère des impôts) agissant en tant que partie à la procédure pour le compte de l'administration fiscale). Les motifs de cet arrêt énoncent notamment :

« Dans les 13 cas de figure dans lesquels Apcoa Parking Danmark A/S perçoit une redevance de stationnement majorée, l'automobiliste a effectué un stationnement et a ainsi bénéficié d'un service de stationnement. Il en va

ainsi indépendamment du caractère éventuellement illicite du stationnement et nonobstant le fait que la voiture soit éventuellement enlevée a posteriori.

Par son arrêt du 12 avril 1996, repris dans le Ugeskrift for Retsvæsen 1996 page 883, le Højesteret (Cour suprême) a notamment relevé que, nonobstant la fixation d'une redevance de stationnement majorée comme un tarif standard significatif par rapport au montant normal de la redevance de stationnement, afin de prévenir le stationnement en violation des règles, la redevance majorée perçue sur le fondement d'une relation de nature quasi contractuelle est considérée comme la contrepartie d'un service relevant de l'article 4, paragraphe 1, lu en combinaison avec l'article 27, paragraphe 1, point 8, et l'article 13, paragraphe 1, deuxième phrase, de la loi relative à la TVA.

Cette appréciation n'est pas remise en cause par le fait que, dans le rapport de juin 2013 relatif à une meilleure protection des consommateurs dans le domaine du stationnement, un groupe de travail du ministère de la Justice a indiqué, entre autres, que la perception de frais de contrôle est considérée en droit comme une amende infligée en raison de la violation par l'automobiliste du contrat conclu, laquelle se rapporte uniquement à l'interprétation et à l'appréciation, en droit des contrats, des conditions du stationnement et de la nature de la signalisation.

Puis, et au surplus pour les raisons exposées par le Landskatteretten (commission fiscale nationale), cette juridiction fait droit à la demande du ministère des Impôts tendant au rejet du recours. »

1.9. Saisi d'un recours, le Vestre Landsret (cour d'appel de la région Ouest) a, par un arrêt du 10 septembre 2018, confirmé le jugement de la juridiction de première instance. Les motifs de cet arrêt énoncent notamment :

« L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA a été transposé en droit danois par l'article 4, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, dont il résulte que les livraisons à titre onéreux sont considérées comme des opérations soumises à la TVA.

Le montant en question, appliqué aux automobilistes qui se garent, est appelé « frais de contrôle » ou « redevance de contrôle ». Comme l'indique la décision du Landskatteretten (commission fiscale nationale), pages 2 et 3, le montant est perçu dans 13 cas de figure dans lesquels l'automobiliste a stationné en violation des règles de stationnement dans le parking. Le prélèvement présuppose dans tous les cas que l'automobiliste a effectué un stationnement et a donc effectivement utilisé la zone de stationnement pour son véhicule pendant une période donnée, et qu'il existe ainsi une corrélation directe entre le stationnement et le paiement du montant.

[Or. 6]

Compte tenu de ce qui précède, le Vestre Landsret (cour d'appel de la région Ouest) considère que le montant perçu sur le fondement d'une relation quasi contractuelle doit être considéré comme la contrepartie d'une prestation visée à l'article 4, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, ainsi que l'a d'ailleurs relevé le Højesteret (Cour suprême) dans son arrêt du 12 avril 1996, I 238/1995 (U. 1996.883H). Les éléments mis en exergue par la Landskatteretten (commission fiscale nationale) et la juridiction de première instance sont également pris en compte à cet égard. Les enseignements qui se dégagent de la jurisprudence de la Cour de justice postérieure à l'arrêt du Højesteret (Cour suprême) sur la notion de « service à titre onéreux », notamment dans l'affaire C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, ne signifie pas que la situation juridique établie par la Højesteret (Cour suprême) dans l'arrêt ne puisse pas être maintenue.

Dans ces conditions, et dans la mesure où, comme l'a fait valoir Apcoa Parking Danmark A/S au sujet du traitement à la TVA des frais de contrôle, notamment au Royaume-Uni, en Allemagne et en Suède, cette conclusion ne saurait être différente, la juridiction nationale conclut au rejet du recours. »

- 1.10. Apcoa a formé un pourvoi dirigé contre l'arrêt du Vestre Landsret (cour d'appel de la région Ouest) et tendant, notamment, à ce que le ministère des impôts reconnaisse que les frais de contrôle perçus par Apcoa 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 danoise relative à la TVA, lu en combinaison avec l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE.
- 1.11. Le ministère des impôts conclut à la confirmation de l'arrêt du Vestre Landsret (cour d'appel de la région Ouest)
- 1.12. La présente affaire concerne uniquement l'obligation pour Apcoa d'acquitter la TVA sur les frais de contrôle perçus par elle auprès des automobilistes concernés. Elle ne porte donc pas sur l'assujettissement à la TVA dans les relations entre Apcoa et le propriétaire de la surface de stationnement concernée.

2. Les bases juridiques en droit danois

A. La loi relative à la TVA

- 2.1. La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, a été transposée en droit danois dans la loi relative à la TVA par le lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26. (Arrêté de consolidation n° 1021, du 26 septembre 2019, relatif à la taxe sur la valeur ajoutée, tel que modifié).

2.2. Aux termes de l'article 4, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA :

« Article 4. 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 [Or. 7] disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Une prestation de services comprend toute autre prestation. »

2.3. L'article 27, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA détermine le montant de l'obligation fiscale :

« Article 27. 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 ne soit émise, la base d'imposition s'élève à 80 % de la somme reçue. »

2.4. Aux termes de l'article 13, paragraphe 1, point 8, de la loi relative à la TVA :

« Article 13. 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 chambres dans des hôtels ou des établissements assimilés, la location de chambres dans des établissements qui louent pour une durée inférieure à un mois, la location de places de camping, de parking ou d'emplacements publicitaires ainsi que la location de consignes. »

B. La loi relative à la circulation routière

2.5. La loi relative à la circulation routière [voir lovbekendtgørelse nr. 1324 af 21. november 2018 med senere ændringer (arrêté de codification n° 1324, du 21 novembre 2018, tel que modifié)] ne précise pas les situations dans lesquelles des frais de contrôle de stationnement irrégulier sur un terrain privé peuvent être perçus. Une modification législative intervenue en 2014 (loi n° 169 du 26 février 2014) a toutefois ajouté à l'article 122 quater de cette loi une disposition selon laquelle, 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). La modification législative repose, notamment, sur un rapport de juin 2013 relatif à une meilleure protection des consommateurs dans le domaine du stationnement, rédigé par un groupe de

travail du ministère de la Justice. Ce rapport indique notamment (pages 172 et suivantes) :

« 4.3. Frais de contrôle privés

4.3.1. Droit applicable

[...]

[Or. 8]

Les redevances de stationnement privé s'élevaient à partir de 2002 à 510 DKK, correspondant aux redevances de stationnement publiques. À l'automne 2009, plusieurs sociétés de stationnement privées ont néanmoins choisi d'augmenter les redevances de stationnement à 590 DKK, et depuis lors, la grande majorité des sociétés ont augmenté les frais à 650 DKK. Les représentants de l'Association professionnelle danoise du stationnement privé ont informé le groupe de travail que l'augmentation à 590 DKK 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.

[...]

4.3.2. Les considérations du groupe de travail

Le groupe de travail s'interroge sur la nécessité de régulariser le montant des frais de contrôle en cas de stationnement sur les places de stationnement privées et, en particulier, s'il convient de prévoir et de fixer une limite maximale.

Pour la personne qui se gare, il pourrait paraître incompréhensible que certaines aires de stationnement ou certains parkings soient soumis à des frais de contrôle plus élevée que d'autres, alors que les conditions de stationnement sont, par ailleurs, très proches.

Toutefois, il peut être soutenu qu'il n'en va pas différemment dans le cas où deux produits similaires sont vendus à des prix différents dans des magasins différents. Selon le groupe de travail, il y aurait donc lieu d'admettre que, contrairement à un propriétaire foncier public, un propriétaire foncier privé dispose, en principe, d'une plus grande latitude pour décider de la manière

dont le terrain sera éventuellement utilisé, y compris la manière d'installer et d'exploiter une éventuelle aire de stationnement.

[...] »

En outre, le groupe de travail a pris acte des raisons à l'origine des augmentations de redevances et du fait que le calcul de l'augmentation des droits de stationnement privé a été effectué sur la base de la péréquation des prix applicable jusqu'en 2002 aux redevances de stationnement adoptées en vertu de la loi relative à la circulation routière. En effet, le montant des redevances de stationnement privées 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. Dans ces conditions, le groupe de travail estime, en particulier, qu'il n'y a pas lieu de fixer une limite forfaitaire au montant de la redevance de stationnement privée.

[...] »

4.4. Traitement de l'affaire - documentation et procédure

[...] »

4.4.2. Considérations du groupe de travail

[...] »

[Or. 9]

D'un point de vue juridique, lorsqu'un automobiliste se gare sur une aire de stationnement privé, il conclut, sur le plan juridique, un accord (par un quasi contrat) avec le propriétaire foncier pour le stationnement, par lequel l'automobiliste accepte généralement des restrictions et des conditions de stationnement raisonnables, telles qu'elles résultent de la signalisation placée à l'endroit concerné. Le point de savoir si, dans un cas concret, la perception de frais de contrôle – qui constituent juridiquement une pénalité imposée par le propriétaire du terrain/la société de stationnement – est justifiée en raison de l'inexécution par le conducteur du véhicule en stationnement de l'accord conclu dépend donc d'une interprétation et d'une appréciation contractuelles des conditions et de la nature du stationnement. »

3. La jurisprudence danoise

- 3.1. En 1996, le Højesteret (Cour suprême) s'est prononcé sur la nature, au regard de la TVA, des « redevances majorées de stationnement » (frais de contrôle) pour le stationnement irrégulier sur un terrain privé (voir point 1.6 de la présente). Par un arrêt du 12 avril 1996 (reproduit dans

Ugeskrift for Retsvsen 1996.883 et Tidsskrift for Skatter og Afgifter 1996.357), le Højesteret (Cour suprême) a jugé que de telles 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. Il en était ainsi, selon cet arrêt, nonobstant le fait que les redevances étaient fixées comme un tarif standard et significatif par rapport à la redevance usuelle de stationnement motivée par le souci de la société de stationnement d'éviter un stationnement irrégulier.

4. Le droit de l'Union

4.1. L'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive 2006/112/CE »), détermine les opérations soumises à la TVA dans les termes suivants :

« 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...] »

4.2. La notion de « prestation de prestations » est énoncée au chapitre 3 de la directive. L'article 24, paragraphe 1, et l'article 25 se lisent comme suit :

« Article 24

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

[...]

[Or. 10]

Article 25

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. »

4.3. L'article 135, paragraphe 1, sous l), et l'article 135, paragraphe 2, sous b), disposent :

« Article 135

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, point l), les opérations suivantes :

[...]

b) les locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules ;

[...] »

5. La jurisprudence de la Cour de justice européenne

5.1. La Cour de justice de l'Union européenne [OMISSIS] s'est prononcée à plusieurs reprises sur le contenu de la notion de « prestation de services ».

5.2. Dans l'arrêt du 5 février 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38) la Cour a notamment constaté :

« 12. Ainsi , une prestation de services est taxable , au sens de la deuxième directive, lorsque ce service est effectué à titre onéreux et que la base d'imposition d'une telle prestation est constituée par tout ce qui est reçu en contrepartie du service ; il doit donc exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue, ce qui n'est pas réalisé dans le cas où la contrepartie consisterait dans une baisse - non déterminée - de la valeur des parts possédées par les coopérateurs, une telle perte de valeur ne pouvant être considérée comme une rétribution perçue par la coopérative prestataire de services.

[...]

14. En conséquence, une prestation de services, pour laquelle aucune contrepartie subjective déterminée n'est reçue, ne constitue pas une prestation de services "à titre onéreux" et n'est donc pas imposable au sens de la deuxième directive.

[...] »

5.3. Dans l'arrêt du 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), la Cour a notamment constaté :

[Or. 11]

« 13. Dans les arrêts du 5 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445, point 12), et du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365, point 11), la Cour a précisé à cet égard que la base d'imposition d'une prestation de services est constituée par tout ce qui est reçu en contrepartie du service presté et qu'une prestation de services n'est dès lors taxable que s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contrepartie reçue (voir également arrêt du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, points 11 et 12).

14. Il résulte de ce qui précède qu'une prestation de services n'est effectuée "à titre onéreux", au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive, 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. »

5.4. Dans l'arrêt du 18 juillet 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), la Cour a examiné la nature, au regard du droit de la TVA, des arrhes versées par un client à un établissement hôtelier dans le cadre d'une réservation. La Cour a notamment constaté :

« 24. En effet, conformément aux principes généraux du droit civil, chacune des parties contractantes est tenue d'honorer son contrat et de fournir la prestation prévue par ce dernier. L'obligation de respecter ce contrat ne résulte donc pas de la conclusion, spécialement à cette fin, d'un autre accord. L'obligation d'exécution effective dudit contrat ne dépend pas non plus d'une éventuelle indemnité ou pénalité de retard, d'un gage ou d'arrhes, mais résulte du contrat lui-même.

25. Ainsi, à la suite d'une réservation, lorsque l'exploitant d'un établissement hôtelier fournit la prestation convenue, il ne fait qu'honorer le contrat conclu avec son client, conformément au principe selon lequel les contrats doivent être exécutés. Dès lors, le respect de cette obligation ne saurait être qualifié de contrepartie des arrhes versées.

26. Étant donné que l'obligation de réservation résulte du contrat d'hébergement lui-même et non pas des arrhes versées, il n'existe pas de lien direct entre le service rendu et la contrepartie reçue (arrêts précités Apple and Pear Development Council, points 11 et 12 ; Tolsma, point 13, ainsi que Kennemer Golf, point 39). La circonstance que le montant des arrhes, en cas d'occupation de la chambre réservée, est imputé sur le prix de ladite

chambre confirme que ces arrhes ne sauraient constituer la contrepartie d'une prestation autonome et individualisable.

27. Dès lors que les arrhes ne constituent pas la contrepartie d'une prestation autonome et individualisable, il convient d'examiner, pour répondre à la juridiction de renvoi, si ces arrhes constituent des indemnités de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite du dédit du client.

[Or. 12]

28. À cet égard, il y a lieu de rappeler que les parties contractantes sont libres de définir, dans le respect des dispositions impératives et d'ordre public, le contenu de leur rapport juridique, y compris les conséquences d'un éventuel dédit ou non-respect de leurs obligations. Néanmoins, au lieu de définir en détail leurs obligations, elles ont la possibilité de faire référence aux différents instruments du droit civil.

29. Les parties peuvent ainsi prévoir, en cas d'inexécution des obligations du contrat qu'elles ont conclu, des clauses relatives à une indemnité ou pénalité de retard, à un gage ou à des arrhes. Alors qu'ils sont tous destinés à renforcer les obligations contractuelles des parties et que certaines de leurs fonctions sont identiques, ces instruments ont des caractéristiques particulières.

30. S'agissant spécifiquement des arrhes, il convient de rappeler, premièrement, que celles-ci constituent l'indice de la conclusion d'un contrat, dans la mesure où leur versement implique une présomption d'existence de ce contrat. Deuxièmement, les arrhes incitent les parties à exécuter ledit contrat, car la partie qui les a versées est susceptible de perdre la somme correspondante, l'autre partie devant, le cas échéant, restituer cette somme au double si l'inexécution vient de son fait. Troisièmement, les arrhes constituent une indemnisation forfaitaire, étant donné que leur versement dispense l'une des parties de prouver le montant du préjudice subi lorsque l'autre partie se départit de sa stipulation.

31. La raison d'être des arrhes, dans le secteur de l'hôtellerie, correspond, en principe, aux caractéristiques susdécrites, elles ont donc vocation à constituer l'indice de la conclusion du contrat, l'incitation à l'exécution de celui-ci et l'éventuelle indemnisation forfaitaire.

32. Tandis que, dans l'hypothèse d'un déroulement normal du contrat, les arrhes viennent s'imputer sur le prix des services fournis par l'exploitant de l'établissement hôtelier et sont donc soumises à la TVA, la conservation des arrhes en cause au principal est, en revanche, 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. Une telle indemnité ne constitue pas la rétribution d'une prestation et ne fait pas partie de la base d'imposition de la TVA (voir, en ce sens, en ce qui concerne les intérêts de

retard, arrêt du 1^{er} juillet 1982, BAZ Bausystem, 222/81, Rec. p. 2527, points 8 à 11).

[...]

34. En outre, la règle selon laquelle, lorsque l'inexécution du contrat vient du fait de l'exploitant de l'établissement hôtelier, la restitution porte sur le double du montant des sommes versées à titre d'arrhes, corrobore la qualification de ces dernières d'indemnités forfaitaires de résiliation et non pas de rémunération d'une prestation. En effet, dans une telle situation, le client dudit exploitant ne fournit manifestement aucune prestation à ce dernier.

35. Le versement des arrhes ne constituant pas la rétribution perçue par un exploitant d'établissement hôtelier à titre de contrepartie effective d'un service autonome et individualisable fourni à son client, d'une part, et la conservation de ces arrhes, à la suite du désistement de ce client, ayant pour objet de réparer les conséquences de l'inexécution du contrat, d'autre part, il convient de considérer que ni le versement des arrhes, ni la conservation de celles-ci, ni leur restitution au double ne relèvent de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive.

36. Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que les articles 2, paragraphe 1, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens 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. »

5.5. Dans l'arrêt du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), la Cour s'est prononcée sur la nature, au regard de la TVA, de l'acquittement en cas de résiliation anticipée d'un contrat de prestation de services dans le domaine des télécommunications. La Cour a notamment constaté :

« 43. S'agissant de la valeur des stipulations contractuelles dans le cadre de la qualification d'une opération taxable, il convient de relever que la prise en compte de la réalité économique et commerciale constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA (voir, en ce sens, arrêt du 20 juin 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, point 42 et jurisprudence citée).

44. Or, dans la mesure où MEO a droit au versement du même montant, en vertu des contrats en cause au principal, en cas de non-respect de la période minimale d'engagement que celui qu'il aurait perçu à titre de rémunération

des prestations de services qu'elle a entrepris de fournir dans l'hypothèse où le client n'aurait pas résilié son contrat, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier le cas échéant, la résiliation anticipée du contrat par le client, ou pour un motif qui lui est imputable, ne change pas la réalité économique de la relation entre MEO et son client.

45. Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que la contre-valeur du montant payé par le client à MEO est constituée du droit du client de bénéficier de l'exécution, par cet opérateur, des obligations découlant du contrat de prestation de services, même si le client ne souhaite pas ou ne peut pas mettre en œuvre ce droit pour un motif qui lui est imputable. En effet, en l'espèce, MEO met le client en mesure de bénéficier de cette prestation au sens de la jurisprudence citée au point 40 du présent arrêt et la cessation de ladite prestation ne lui est pas imputable.

46. Il convient d'ajouter, à cet égard, que, si ledit montant était qualifié d'indemnité visant à réparer le préjudice subi par MEO, la nature de la contrepartie versée par le client s'en trouverait modifiée selon que ce client décide [Or. 14] d'utiliser ou non le service en cause pendant la période prévue dans le contrat.

47. Ainsi, le client qui a bénéficié des prestations de services pour la totalité de la période minimale d'engagement stipulée au contrat et celui qui met fin au contrat avant la fin de cette période seraient traités différemment au regard de la TVA.

48. Par conséquent, il y a lieu de considérer que le montant dû pour non-respect de la période minimale d'engagement rémunère les prestations fournies par MEO, que le client mette ou ne mette pas en œuvre le droit de bénéficier desdits services jusqu'à la fin de la période minimale d'engagement.

49. Quant à l'exigence que les sommes versées constituent la contrepartie effective d'un service individualisable, il convient de souligner que le service à fournir ainsi que le montant facturé au client en cas de résiliation du contrat au cours de la période minimale d'engagement sont déjà déterminés lors de la conclusion du contrat.

50. Ainsi, le montant dû pour non-respect de la période minimale d'engagement doit être considéré comme faisant partie intégrante du prix total payé pour la fourniture de prestations de services, divisé en mensualités, lequel devient immédiatement exigible en cas de manquement à l'obligation de paiement.

[...]

57. Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la première question que l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA doit être

interprété en ce sens que le montant prédéterminé perçu par un opérateur économique en cas de résiliation anticipée par son client, ou pour un motif imputable à ce dernier, d'un contrat de prestation de services prévoyant une période minimale d'engagement, lequel montant correspond au montant que cet opérateur aurait perçu pendant le reste de ladite période en l'absence d'une telle résiliation, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, doit être considéré comme la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux et soumise en tant que telle à cette taxe.

[...]

61. En revanche, ainsi qu'il a déjà été jugé au point 43 du présent arrêt, il est essentiel de prendre en compte la réalité économique de la transaction en cause, laquelle constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA (voir, en ce sens, arrêt du 20 juin 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, points 42, 48 et 49 ainsi que jurisprudence citée). Ainsi que l'a relevé M^{me} l'avocate générale au point 46 de ses conclusions, dans le cadre d'une approche économique, le montant dû pour non-respect de la période minimale d'engagement assure à MEO un revenu fixe sous forme d'une rémunération contractuelle minimale.

62. Par conséquent, l'objectif de ce montant qui consiste à dissuader les clients de ne pas respecter la période minimale d'engagement n'est pas déterminant pour la qualification dudit montant, dans la mesure où, selon la [Or. 15] réalité économique, ce même montant vise à garantir à MEO, en principe, les mêmes revenus que ceux qu'elle aurait obtenus si le contrat n'avait pas été résilié avant la fin de la période minimale d'engagement pour un motif qui est imputable au client.

[...]

67. Selon une jurisprudence constante de la Cour, les termes d'une disposition du droit de l'Union qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres doivent normalement trouver une interprétation autonome et uniforme (voir, en ce sens, arrêt du 16 novembre 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, point 38 et jurisprudence citée).

68. Dès lors, comme l'a relevé M^{me} l'avocate générale au point 34 de ses conclusions, il est indifférent aux fins de l'interprétation des dispositions de la directive TVA que ce montant soit constitutif, en droit national, d'un droit à réparation délictuel ou d'une pénalité contractuelle ou bien qu'il soit qualifié de réparation, de dédommagement ou de rémunération. »

5.6. Il est également fait référence, notamment, aux arrêts du 1^{er} juillet 1982, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256) ; du 8 mars 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120) ; du 29 juillet 2010, *Astra Zeneca UK* (C-40/09, EU:C:2010:450) ; du 23 décembre 2015, *Air France*

KLM et Hop !Brit-Air (C-250/14 et C-289/14, EU:C:2015:841); du 18 janvier 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22) ainsi que du 2 mai 2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347).

6. Le contexte des questions posées
 - 6.1. On considère jusqu'à présent que les frais de contrôle pour non-respect des règles de stationnement sur un terrain privé sont soumis à la TVA en vertu de l'article 4, paragraphe 1, et de l'article 27, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, lu en combinaison avec l'article 13, paragraphe 1, point 8, deuxième phrase, de cette loi.
 - 6.2. On peut considérer que l'obligation de payer des frais de contrôle repose sur une relation de nature quasi contractuelle et qu'il existe donc entre Apcoa et l'automobiliste un rapport juridique, tel que rappelé notamment au point 14 de l'arrêt du 3 mars 1994, Tolsma (précité au point 5.3).
 - 6.3. Les parties s'opposent sur la question de savoir si les prestations réciproques nécessaires existent ou non, voir notamment le même point dudit arrêt.
 - 6.4. Il ne semble pas que la Cour ait déjà pris position sur la question de la nature des frais de contrôle au regard de la TVA (voir point 6.1 ci-dessus). Le Højesteret (Cour suprême) estime que, aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE, lu en combinaison avec la jurisprudence citée au point 5 ci-dessus, il existe des doutes quant à [Or. 16] savoir si cette disposition doit être interprétée en ce sens que de tels droits constituent la rémunération d'un service assujetti à la TVA.
 - 6.5. Des éléments du dossier indiquent que les autorités fiscales de Grande-Bretagne, de Suède et d'Allemagne considèrent que les frais de contrôle des infractions aux conditions de stationnement sur un terrain privé ne sont pas soumis à la TVA.

7. Les arguments d'Apcoa

- 7.1. Apcoa soutient notamment que les frais de contrôle ne constituent pas la contrepartie du maintien du droit au stationnement. Au contraire, ils seraient motivés par la volonté d'Apcoa d'éviter un stationnement irrégulier et constituent une pénalité imposée à l'automobiliste pour avoir enfreint les conditions de stationnement. Par ailleurs, les frais sont payés comme un tarif standard et sans lien économique concret avec la valeur d'un service de stationnement
- 7.2. Il ne s'agit donc pas, selon Apcoa, d'une prestation de services effectuée à titre onéreux. Il ne s'agirait pas dès lors d'un cas relevant de l'article 4, paragraphe 1, de la loi danoise relative à la TVA ou de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE.

7.3. S'agissant de la jurisprudence de la Cour, Apcoa invoque notamment l'arrêt du 18 juillet 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440).

8. Moyens et conclusions du ministère des Impôts

8.1. Le ministère des Impôts relève notamment que, en contrepartie du paiement des frais de contrôle, l'automobiliste obtient de manière effective un accès à une place de stationnement. Il est sans importance que l'automobiliste « se soit approprié » la place de stationnement en violation des prescriptions relatives, ce qui entraîne des frais de contrôle. Il existe donc un lien direct entre la perception des frais de contrôle et le stationnement lui-même. En 2009, les frais de contrôle auraient représenté environ 34 % du chiffre d'affaires net d'Apcoa et constitueraient donc une partie importante de [son] activité économique.

8.2. Il s'agit donc, selon le ministère des impôts, d'une livraison effectuée à titre onéreux. Il s'agit dès lors d'un cas relevant de l'article 4, paragraphe 1, de la loi danoise relative à la TVA et de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE.

[Or. 17]

8.3. Parmi la jurisprudence de la Cour, le ministère des Impôts invoque en particulier l'arrêt du 22 novembre 2018, MEO (C-295/17, EU:C:2018:942).

9. Question

9.1. Dans la mesure où la clarification de cette question est déterminante pour la solution de l'affaire pendante devant elle, et où le doute exprimé concerne l'interprétation d'une règle de droit de l'Union, la juridiction de céans estime nécessaire de demander à la Cour de répondre à la question formulée ci-dessous.

Ordonnons :

La juridiction de céans invite la Cour à répondre à la question 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-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 ?

Il est sursis à statuer dans l'attente de la réponse de la Cour.

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL