

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084596

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 20 de enero de 2022

Sala 2.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-90/20

### SUMARIO:

**IVA. Hecho imponible.** *Explotación de aparcamientos en propiedades privadas.* Una sociedad privada danesa, se dedica principalmente a la explotación de aparcamientos en propiedades privadas, de acuerdo con los propietarios de estas. El órgano jurisdiccional remitente pregunta si el art. 2.1.c) de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que las tarifas de control percibidas por una sociedad de Derecho privado encargada de la explotación de aparcamientos privados, en caso de que los automovilistas incumplan las condiciones generales de uso de dichos aparcamientos, deben considerarse la contraprestación de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición, y sujeta como tal al IVA. En el caso de autos el estacionamiento en una plaza determinada situada en uno de los aparcamientos gestionados por la mercantil genera una relación jurídica entre esta sociedad, como prestador de servicios y gestor del aparcamiento, y el automovilista que ha hecho uso de dicha plaza y el pago de las tarifas de estacionamiento, así como, en su caso, del importe correspondiente a las tarifas de control de estacionamiento irregular, constituye la contraprestación de la puesta a disposición de una plaza de aparcamiento. El importe total de las cantidades que los automovilistas se comprometieron a pagar a cambio del servicio de estacionamiento prestado por la sociedad, incluidas, en su caso, las tarifas de control de estacionamiento irregular, representa las condiciones en las que estos disfrutaron efectivamente de una plaza de aparcamiento, aun cuando optaran por hacer un uso excesivo de dicho derecho al superar el tiempo de estacionamiento autorizado, no justificar correctamente su derecho de estacionamiento o estacionar en un espacio no reservado para ellos, no designado o que entorpezca la circulación, contrariamente a las condiciones generales de uso de los aparcamientos. Resulta que estas tarifas de control pueden tener un vínculo directo con el servicio de estacionamiento y, en consecuencia, cabe considerar que forman parte integrante del importe total que los automovilistas se comprometieron a pagar a esta sociedad al decidir estacionar su vehículo en uno de los aparcamientos gestionados por esta sociedad, existiendo así un vínculo directo entre el servicio prestado y las tarifas de control percibidas. El Tribunal estima que el art. 2.1.c) de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que las tarifas de control percibidas por una sociedad de Derecho privado encargada de la explotación de aparcamientos privados, en caso de que los automovilistas incumplan las condiciones generales de uso de dichos aparcamientos, deben considerarse la contraprestación de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición, y sujeta como tal al IVA.

### PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 267.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2 y 9.

### PONENTE:

*Don P. G. Xuereb.*

En el asunto C-90/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Højesteret (Tribunal Supremo, Dinamarca), mediante resolución de 7 de febrero de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de febrero de 2020, en el procedimiento entre

**Apcoa Parking Danmark A/S**

y

**Skatteministeriet,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de la Sala Primera, en funciones de Presidente de la Sala Segunda, y la Sra. I. Ziemele y los Sres. T. von Danwitz, P. G. Xuereb (Ponente) y A. Kumin, Jueces;  
Abogado General: Sr. J. Richard de la Tour;  
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;  
habiendo considerado los escritos obrantes en autos;  
consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Apcoa Parking Danmark A/S, por el Sr. J. Steen Hansen, advokat;
- en nombre del Gobierno danés, inicialmente por los Sres. J. Nymann-Lindegren y por las Sras. M. S. Wolff y V. P. Jørgensen, posteriormente por las Sras. Wolff y Jørgensen, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. B. Søres Petersen, advokat;
- en nombre de Irlanda, por la Sra. J. Quaney y el Sr. A. Joyce, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. U. Nielsen, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de junio de 2021;

dicta la siguiente

## Sentencia

1. La 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre 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 que dicha sociedad percibe en caso que los automovilistas incumplan las condiciones generales de uso de los aparcamientos situados en propiedades privadas gestionados por esa sociedad.

## Marco jurídico

### Derecho de la Unión

3. 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».

4. 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 incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

### Derecho danés

#### Ley del IVA

5. El artículo 4, apartado 1, de la lov nr. 375 om merværdiafgift (Momsloven) (Ley del IVA), de 18 de mayo de 1994 (Lovtidende 1994 A, p. 1727), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«Estarán sujetos al [IVA] 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.»

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

«Estarán exentos del [IVA] 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 asociado al alquiler o al arrendamiento. Esta exención no se extiende, no obstante, [...] al alquiler de plazas de camping o de aparcamiento, espacios publicitarios ni al alquiler de consignas.»

7. 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 vinculada al precio de los bienes o de los servicios, y 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.»

Ley de Circulación Vial

8. El órgano jurisdiccional remitente señala que el færdselsloven (Ley de Circulación Vial), en su versión aplicable al litigio principal, no enumera las situaciones en las que pueden percibirse tarifas de control por estacionamiento irregular en una propiedad privada. No obstante, precisa que, tras una modificación legislativa introducida en 2014, el artículo 122 quater de dicho Código dispone:

«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).»

### Litigio principal y cuestión prejudicial

9. Apcoa, sociedad privada danesa, se dedica principalmente a la explotación de aparcamientos en propiedades privadas, de acuerdo con los propietarios de estas.

10. En el marco de su actividad, Apcoa determina las condiciones generales de uso de los aparcamientos que gestiona, como las relativas a la tarificación y a la duración máxima del estacionamiento.

11. En la entrada de cada uno de estos aparcamientos hay un cartel que indica, por una parte, que «la zona [de estacionamiento] se explota de conformidad con las normas del Derecho privado» y, por otra parte, que «la infracción de la normativa puede acarrear el cobro de tarifas de control por importe de 510 [coronas danesas] (DKK)» (aproximadamente 70 euros), o bien «de 510 DKK al día». Estas cantidades reflejaban las tarifas de control aplicadas por Apcoa en los ejercicios fiscales de que se trata, a saber, los ejercicios 2008 y 2009.

12. Consta que Apcoa ejerce una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA y que está sujeta al IVA por las tarifas de estacionamiento que deben abonarse con arreglo a las normas que regulan este impuesto. En cambio, Apcoa afirma que no está sujeta al IVA en lo que respecta a las tarifas de control.

13. El 25 de octubre de 2011, Apcoa presentó ante la SKAT (Administración tributaria, Dinamarca) una solicitud de devolución del IVA pagado por las tarifas de control entre el 1 de septiembre de 2008 y el 31 de diciembre de 2009, por un importe de 25 089 292 DKK (aproximadamente 3 370 000 euros).

14. Mediante resolución de 12 de enero de 2012, la Administración tributaria denegó dicha solicitud, basándose en que, en virtud de las disposiciones nacionales aplicables, expuestas en los apartados 5 a 8 de la presente sentencia, las tarifas de control se consideraban, en el Derecho danés, sujetas al IVA.

15. Esta resolución denegatoria, confirmada por la Landsskatteretten (Comisión tributaria nacional, Dinamarca), fue objeto de un recurso interpuesto por Apcoa ante el Retten i Kolding (Tribunal de Kolding, Dinamarca). Mediante sentencia de 23 de enero de 2017, dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso, al considerar, en esencia, que las tarifas de control aplicadas por Apcoa, que calificó de «tarifas de estacionamiento incrementadas», percibidas cuando un automovilista incumple las condiciones generales de uso de los aparcamientos gestionados por dicha sociedad, constituían la contraprestación de la prestación del servicio de estacionamiento recibida por el automovilista.

**16.** Apcoa interpuso recurso de apelación contra dicha sentencia ante el Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca). Mediante sentencia de 10 de septiembre de 2018, dicho órgano jurisdiccional desestimó la apelación por considerar que, en el presente asunto, existía una correlación directa entre el servicio de estacionamiento y el pago de las tarifas de control de estacionamiento irregular en la propiedad privada. Por lo tanto, dicho importe debía considerarse la contraprestación de una prestación de servicios, en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Ley del IVA.

**17.** La sentencia del Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste) se recurrió en casación ante el Højesteret (Tribunal Supremo), que es el órgano jurisdiccional remitente. En dicho recurso, Apcoa alegaba, en esencia, que el importe que factura por las tarifas de control cuando un automovilista incumple las condiciones generales de uso de los aparcamientos gestionados por ella no constituye la contraprestación del mantenimiento del derecho de estacionamiento que el automovilista podía invocar por el pago de las tarifas de estacionamiento. Según Apcoa, este importe, en la medida en que, por una parte, está predeterminado sin vinculación económica concreta con el valor del servicio de estacionamiento prestado, y, por otra parte, constituye en el Derecho danés una sanción por incumplimiento de esas condiciones generales de uso, no puede considerarse comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 4, apartado 1, de la Ley del IVA.

**18.** El Ministerio de Hacienda responde que, dado que el automovilista obtiene, como contraprestación de las tarifas de control de estacionamiento irregular, un acceso efectivo a una plaza de aparcamiento, existe una relación directa entre el servicio de estacionamiento y dichas tarifas de control. El Ministerio señala, además, que las tarifas de control constituyen una parte considerable del volumen de negocios de Apcoa, ya que las cantidades percibidas en concepto de estas tarifas de control representaron, por ejemplo, en el ejercicio fiscal de 2009, el 34 % de su volumen de negocios.

**19.** El órgano jurisdiccional remitente subraya, para empezar, que la presente petición de decisión prejudicial se refiere únicamente a la cuestión de la posible sujeción al IVA de las tarifas de control percibidas por Apcoa en caso de que los automovilistas incumplan las condiciones generales de uso de los aparcamientos gestionados por esta sociedad. Además, dicho órgano jurisdiccional señala, por una parte, que consta que el propio estacionamiento está sujeto al IVA y, por otra, que el litigio principal no versa sobre la sujeción a este impuesto de las cantidades repartidas entre Apcoa y el propietario de la zona de estacionamiento en cuestión.

**20.** Dicho esto, el órgano jurisdiccional remitente expone los trece supuestos en los que Apcoa percibe tarifas de control de estacionamiento irregular, que son los siguientes:

- «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 en caso de 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 las personas con movilidad reducida. Este motivo de aplicación de las tarifas de control de estacionamiento irregular requiere que esta reserva de plaza para las personas con movilidad reducida esté señalizada, tanto si el aparcamiento es gratuito como de pago. Para poder estacionar en estas plazas, el automovilista debe haber colocado un justificante de movilidad reducida en el parabrisas de su vehículo.

6. Estacionamiento fuera de los espacios designados. Este motivo de aplicación de las tarifas de control de estacionamiento irregular comprende 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 motivo de aplicación de las tarifas de control de estacionamiento irregular se refiere, por ejemplo, al estacionamiento en una vía de acceso reservada a los vehículos de lucha contra incendios.

8. Zona de estacionamiento reservada. Este motivo de aplicación de las tarifas de control de estacionamiento irregular se refiere a todos los tipos de plazas de estacionamiento para las que se requiere estacionar en lugares específicos.

9. Falta de disco de estacionamiento visible.

10. Disco de estacionamiento mal ajustado o tiempo de estacionamiento indicado superado.

11. Disco de estacionamiento ilegible. Este motivo de aplicación de las tarifas de control de estacionamiento irregular se refiere, por ejemplo, al caso de que las agujas del disco de estacionamiento de que se trate se hayan despegado o si existe un error en un disco electrónico.

12. Varios discos de estacionamiento. Este motivo de aplicación de las tarifas de control de estacionamiento irregular se refiere a los casos en los que el automovilista ha colocado varios discos de estacionamiento en el parabrisas de su vehículo para ampliar el tiempo de estacionamiento.

Los supuestos 9 a 12 son casos en los que el estacionamiento es gratuito por 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 motivo de aplicación de las tarifas de control de estacionamiento irregular se refiere a los casos de infracción de las normas generales de utilización de los aparcamientos que no correspondan a ninguno de los doce supuestos anteriores. Se aplica, por ejemplo, cuando el estacionamiento entorpece visiblemente la circulación. Cuando se invoque este motivo de aplicación, deberá incluirse un texto que describa la infracción.»

**21.** A continuación, el órgano jurisdiccional remitente recuerda las principales conclusiones de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de prestaciones de servicios sujetas al IVA en lo que atañe, por una parte, a los requisitos relativos a la existencia de «prestaciones recíprocas» que establezcan una «relación jurídica» que refleje, en su caso, un «vínculo directo» entre el servicio prestado y la contraprestación recibida y, por otra parte, al requisito de que las cantidades abonadas constituyan la «contrapartida efectiva del servicio individualizable». En concreto, se remite a las sentencias de 18 de julio de 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440), y de 22 de noviembre de 2018, *MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942), y señala que, en el procedimiento principal, Apcoa se basa en la primera de esas sentencias, mientras que el Ministerio de Hacienda se refiere, en particular, a la segunda.

**22.** Por último, el órgano jurisdiccional remitente indica que, tradicionalmente, en Dinamarca las cantidades percibidas por sociedades de gestión de Derecho privado, como Apcoa, en concepto de tarifas de control de estacionamiento irregular siempre se han considerado sujetas al IVA. A este respecto, se remite, en particular, a su jurisprudencia derivada de una sentencia de 12 de abril de 1996, mediante la que se pronunció sobre la naturaleza, a efectos del IVA, de tales tarifas de control, que había calificado de «tarifas de estacionamiento incrementadas». De dicha sentencia se desprende que esas «tarifas incrementadas», percibidas sobre la base de una relación cuasicontractual, debían considerarse la contraprestación de una prestación de servicios y, por lo tanto, sujetas al IVA, a pesar de que dichas «tarifas incrementadas» constituían tarifas predeterminadas y elevadas en comparación con la correspondiente tarifa de estacionamiento, ya que su objetivo era evitar un estacionamiento irregular.

**23.** Por consiguiente, según el órgano jurisdiccional remitente, cabe considerar que la obligación de pagar tarifas de control de estacionamiento irregular que incumbe a los automovilistas que han incumplido las condiciones generales de uso de los aparcamientos se basa en una relación de naturaleza cuasicontractual, por lo que entre Apcoa y esos automovilistas existe una «relación jurídica» en el sentido de la jurisprudencia derivada de la sentencia de 3 de marzo de 1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80), apartados 13 y 14. No obstante, en su opinión, subsisten dudas en cuanto a si cabe considerar legítimamente que estas tarifas de control constituyen la remuneración de una prestación de servicios sujeta al IVA, corroboradas por el hecho de que, según la información de que dispone, las autoridades tributarias de otros Estados miembros de la Unión, como la República Federal de Alemania y el Reino de Suecia, no someten al IVA tales tarifas de control.

**24.** 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 percibidas 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?»

### Sobre la cuestión prejudicial

**25.** Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que las tarifas de control percibidas por una sociedad de Derecho privado encargada de la explotación de aparcamientos privados, en caso de que los automovilistas incumplan las condiciones generales de uso de dichos aparcamientos, deben considerarse la contraprestación de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición, y sujeta como tal al IVA.

**26.** A este respecto, procede recordar que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, que define el ámbito de aplicación del IVA, estarán sujetas a dicho impuesto las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

**27.** Una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido de este precepto, si existe entre quien efectúa la prestación y el beneficiario de esta una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe una relación directa entre el servicio prestado y el contravalor recibido (sentencia de 16 de septiembre de 2021, Balgarska Natsionalna televizija, C-21/20, EU:C:2021:743, apartado 31 y jurisprudencia citada).

**28.** En el caso de autos, procede señalar que el estacionamiento en una plaza determinada situada en uno de los aparcamientos gestionados por Apcoa genera una relación jurídica entre esta sociedad, como prestador de servicios y gestor del aparcamiento, y el automovilista que ha hecho uso de dicha plaza.

**29.** A este respecto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, en el marco de esta relación jurídica, las partes gozan de derechos y asumen obligaciones, de conformidad con las condiciones generales de uso de los aparcamientos en cuestión, entre los que figuran, en particular, la puesta a disposición por Apcoa de una plaza de estacionamiento y la obligación del automovilista de pagar, además de las tarifas de estacionamiento en caso de incumplir dichas condiciones generales, el importe correspondiente a las tarifas de control de estacionamiento irregular indicado en los carteles mencionados en el apartado 11 de la presente sentencia.

**30.** Por lo tanto, en este contexto, en lo que atañe, por una parte, al requisito relativo a la existencia de prestaciones recíprocas en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 27 de la presente sentencia, resulta que se cumple este requisito. En efecto, el pago de las tarifas de estacionamiento, así como, en su caso, del importe correspondiente a las tarifas de control de estacionamiento irregular, constituye la contraprestación de la puesta a disposición de una plaza de aparcamiento.

**31.** Por otra parte, por lo que respecta al requisito de que la retribución percibida por quien presta los servicios constituya el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 27 de la presente sentencia, procede señalar, como ha hecho el Abogado General en el punto 51 de sus conclusiones, que el automovilista que abona estas tarifas de control ha disfrutado de una plaza o de una zona de estacionamiento y que el importe de dichas tarifas de control resulta de la concurrencia de las condiciones aceptadas por el automovilista.

**32.** Por consiguiente, el importe total de las cantidades que los automovilistas se comprometieron a pagar a cambio del servicio de estacionamiento prestado por Apcoa, incluidas, en su caso, las tarifas de control de estacionamiento irregular, representa las condiciones en las que estos disfrutaron efectivamente de una plaza de aparcamiento, aun cuando optaran por hacer un uso excesivo de dicho derecho al superar el tiempo de estacionamiento autorizado, no justificar correctamente su derecho de estacionamiento o estacionar en un espacio no reservado para ellos, no designado o que entorpezca la circulación, contrariamente a las condiciones generales de uso de los aparcamientos.

**33.** Así pues, resulta que estas tarifas de control pueden tener un vínculo directo con el servicio de estacionamiento y, en consecuencia, cabe considerar que forman parte integrante del importe total que los automovilistas se comprometieron a pagar a Apcoa al decidir estacionar su vehículo en uno de los aparcamientos gestionados por esta sociedad.

**34.** Además, el importe de dichas tarifas de control corresponde a la recuperación de una parte de los costes asociados a la prestación de los servicios que Apcoa les proporcionó. Como ha señalado el Abogado General en el punto 61 de sus conclusiones, dicho importe tiene en cuenta necesariamente el mayor coste de explotación de los aparcamientos que ocasiona un estacionamiento que no respeta las condiciones de uso normales del servicio ofrecido. Esta contraprestación tiene también por objeto garantizar a Apcoa una retribución contractual por la prestación efectuada en unas condiciones atribuibles al usuario que no pueden modificar la realidad económica y mercantil de su relación.

**35.** Esta consideración queda corroborada por las precisiones aportadas por Apcoa en respuesta a las preguntas escritas que le remitió el Tribunal de Justicia en el marco del presente procedimiento, según las cuales,

en esencia, dicha sociedad ha confirmado que de esas tarifas de control obtiene ingresos que tienen carácter permanente. A este respecto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, respecto de los ejercicios fiscales 2008 y 2009, los ingresos que Apcoa percibió procedentes de dichas tarifas de control ascendían aproximadamente al 35 % de su volumen de negocios, es decir, 10,4 millones de euros en 2008 y 11 millones de euros en 2009.

**36.** Por otra parte, en sus respuestas a las preguntas escritas del Tribunal de Justicia, Apcoa señala, en esencia, que, si el automovilista no retira su vehículo una vez transcurrido el tiempo de estacionamiento para el que ha pagado la tarifa correspondiente, este permanece estacionado y sujeto a la facturación, efectuada en su caso en varias ocasiones, de tarifas de control de estacionamiento irregular hasta que el automovilista retire el vehículo.

**37.** Tales elementos pueden acreditar la existencia de un vínculo directo entre el servicio prestado y las tarifas de control percibidas por Apcoa en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 27 de la presente sentencia.

**38.** En efecto, esta conclusión se ve corroborada por la realidad económica y mercantil de la operación de que se trata, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo. Pues bien, por lo que respecta al valor de las estipulaciones contractuales en una operación sujeta al impuesto, la toma en consideración de esta realidad constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, apartado 43 y jurisprudencia citada).

**39.** Sin embargo, Apcoa y la Comisión Europea han alegado que no puede considerarse que el importe pagado por un automovilista en concepto de tales tarifas de control constituya el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario ni entenderse como contravalor de una prestación de servicios autónoma, en el sentido de la jurisprudencia derivada de la sentencia de 18 de julio de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), apartados 21 a 35, ya que la puesta a disposición por Apcoa de una plaza de aparcamiento no depende de que el automovilista pague esas tarifas de control.

**40.** A este respecto, procede señalar que, ciertamente, a efectos del IVA, cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente, como se desprende del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA (sentencias de 17 de enero de 2013, BG  Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 29 y jurisprudencia citada, y de 10 de noviembre de 2016, Ba tov , C-432/15, EU:C:2016:855, apartado 68 y jurisprudencia citada).

**41.** No obstante, el Tribunal de Justicia ha admitido que existe un vínculo directo cuando dos prestaciones se condicionan mutuamente, a saber, que una de ellas se realiza únicamente a condición de que la otra también se realice, de forma recíproca (sentencia de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, apartado 26 y jurisprudencia citada).

**42.** Pues bien, así sucede en el presente asunto, en la medida en que, como ha señalado el Abogado General en el punto 66 de sus conclusiones, la percepción por Apcoa de tarifas de control de estacionamiento irregular y el estacionamiento efectuado por el automovilista en las circunstancias particulares determinadas por la empresa que dan lugar a dicha tarifa incrementada est n vinculados. En efecto, la necesidad de un control de estacionamiento irregular y, en consecuencia, la imposición de tales tarifas de control no puede existir si no se ha prestado previamente el servicio de puesta a disposición de una plaza de aparcamiento.

**43.** Además, debe señalarse que, en el asunto que dio lugar a la sentencia de 18 de julio de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), no se había realizado la prestación de servicios en cuestión. Sin embargo, en el litigio principal, sí se ha realizado la prestación de puesta a disposición de una plaza de aparcamiento.

**44.** Tampoco puede oponerse a la conclusión alcanzada en el apartado 37 de la presente sentencia la alegación invocada por Apcoa de que, por una parte, el importe que factura en concepto de tarifas de control de estacionamiento irregular est  predeterminado y no guarda una relación económica concreta con el valor del servicio de estacionamiento prestado y de que, por otra parte, dicho importe constituye una sancion en el Derecho danés.

**45.** Por lo que respecta, en primer lugar, a la alegación de Apcoa de que dicho importe est  predeterminado y no guarda una relación económica concreta con el valor del servicio de estacionamiento prestado, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, es irrelevante, en lo que respecta a la calificación de una operación como operación realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, el importe

de la contraprestación, en particular el hecho de que sea igual, superior o inferior a los costes en que haya incurrido el sujeto pasivo en el marco de la realización de su prestación. En efecto, esa circunstancia no afecta al vínculo directo entre la prestación de servicios efectuada y la contraprestación recibida (sentencia de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, apartado 29 y jurisprudencia citada).

**46.** Por lo que atañe, en segundo lugar, a la alegación invocada por Apcoa de que el importe que factura en concepto de tarifas de control de estacionamiento irregular se califica de sanción en el Derecho nacional, basta con recordar, como ha señalado el Abogado General, en esencia, en el punto 42 de sus conclusiones, que, a efectos de la interpretación de las disposiciones de la Directiva del IVA, la apreciación de si el pago de una remuneración se produce como contraprestación de una prestación de servicios es una cuestión de Derecho de la Unión que debe resolverse al margen de la valoración que se haga en el Derecho nacional (sentencia de 22 de noviembre de 2018, MEO MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, apartados 69 y 70).

**47.** Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que las tarifas de control percibidas por una sociedad de Derecho privado encargada de la explotación de aparcamientos privados, en caso de que los automovilistas incumplan las condiciones generales de uso de dichos aparcamientos, deben considerarse la contraprestación de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición, y sujeta como tal al IVA.

## Costas

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

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

**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 de control percibidas por una sociedad de Derecho privado encargada de la explotación de aparcamientos privados, en caso de que los automovilistas incumplan las condiciones generales de uso de dichos aparcamientos, deben considerarse la contraprestación de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición, y sujeta como tal al impuesto sobre el valor añadido (IVA).**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: danés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.