CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. SIEGBERT ALBER

présentées le 29 juin 2000 *

I — Introduction

1. La présente demande de décision préjudicielle porte essentiellement sur la question de savoir si et dans quelle mesure les droits de stationnement perçus par une municipalité doivent être assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée.

II — Les faits

2. La ville de Porto tire différentes recettes de la mise à disposition de possibilités de stationnement dans la ville. En premier lieu des parcmètres sont installés sur la voie publique, en deuxième lieu des parcs de stationnement sont implantés sur le domaine public et en troisième lieu il existe des parcs de stationnement faisant partie du patrimoine privé de la ville ou situés sur des terrains privés appartenant à des particuliers qui les ont concédés à la ville.

3. La Fazenda Pùblica (ci-après l'«administration fiscale») avait réclamé à la Câmara Municipal do Porto (administration municipale de Porto, ci-après la «CMP») la somme de 98 953 911 PTE représentant la TVA sur les recettes des parcmètres et des parcs de stationnement de la ville de Porto pour les années 1991, 1992 et la période de janvier à avril 1993.

4. La CMP a contesté cet avis de taxation devant le Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto au motif qu'elle n'était pas assujettie à la TVA en l'espèce puisqu'elle agissait dans le cadre de ses «pouvoirs d'autorité». Le tribunal de première instance n'a fait droit au recours que dans la mesure où il concernait les recettes tirées par la CMP de l'exploitation d'un parc de stationnement implanté dans le domaine public de la ville et des parcmètres sur la voie publique. Le recours a pour le reste été rejeté. De l'avis de la juridiction de première instance, la CMP exerce des activités non assujetties à la TVA dans le cadre de ses pouvoirs d'autorité uniquement lorsque les parcs de stationnement et les parcmètres sont installés dans le patrimoine public de la CMP.

5. Tant l'administration fiscale que la CMP ont fait appel devant le Supremo Tribunal Administrativo de la partie du jugement leur étant défavorable.

* Langue originale: l'allemand.

6. L'administration fiscale fonde son appel notamment sur le fait que la CMP ne fait pas usage de son pouvoir d'autorité publique en installant des parcmètres sur la voie publique, en délimitant les espaces concernés et en percevant des droits de stationnement. Il ne s'agit que de transformer un espace public en une surface exploitée par la CMP pour en tirer des recettes. La CMP se comporte dans l'exploitation de ces espaces comme tout autre opérateur économique et est en concurrence avec les personnes privées qui mettent à disposition contre paiement des places de parking pour les véhicules.

7. Selon la CMP, la perception de droits au moyen de parcmètres et sur les espaces de stationnement non concédés constitue une activité qui sert à réglementer le stationnement sur la voie publique en le soumettant au paiement de droits et à des limites dans le temps et qui s'inscrit donc dans la politique publique en matière de circulation. Il s'agit en cela d'une activité que la CMP exerce conformément au droit public dans le cadre de ses pouvoirs d'autorité publique et de ses attributions.

8. Il en va de même des emplacements de stationnement installés sur le domaine privé de la CMP. Leur exploitation ne vise qu'à réglementer et à ordonner la circulation et se distingue largement des parkings exploités par des particuliers qui les gèrent comme des entreprises dans un but uniquement lucratif.

9. La juridiction de renvoi a, dans son ordonnance de renvoi, exposé les éléments suivants pour définir la CMP et son activité de mise à disposition d'emplacements de stationnement:

«a) La CMP est une autorité publique selon le droit portugais.

b) La location d'emplacements destinés au stationnement de véhicules — qu'il s'agisse d'emplacements sur la chaussée, avec des parcmètres, ou d'emplacements dans des parkings de la municipalité, faisant ou non partie du domaine public — n'est pas une activité qui relève de la mission spécifique d'autorité publique. Il suffit de songer que, pendant des siècles, cette activité n'a pas fait partie de la mission spécifique des municipalités. Il s'agit d'une activité à laquelle celles-ci ne se livrent que depuis quelques années, en concurrence avec les particuliers.

c) On ignore s'il y a eu des distorsions de concurrence d'une certaine importance, puisque le ministre des Finances ne l'a pas indiqué en l'espèce.

d) On ignore si cette activité de la municipalité a été exercée de manière négligeable...

e) Dans la transposition de la sixième directive, l'État portugais n'a pas estimé que la location d'emplacements destinés au stationnement de véhicules était une activité de l'autorité publique, et il ne pouvait pas le faire puisque cette activité n'a jamais été exonérée de la TVA, en vertu de l'article 13, B, sous b), point 2, de la sixième directive.

f) Il s'agit d'une activité que la CMP exerce dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés: elle fournit aux automobilistes le droit de disposer temporairement d'un emplacement destiné au stationnement de véhicules, moyennant rétribution. Les détails de la prestation sont sans importance, puisqu'il s'agit essentiellement d'un contrat de location qui a un caractère industriel ou commercial.»

10. La juridiction de renvoi a ajouté: «En vertu de l'article 235, paragraphe 2, de la Constitution portugaise, les collectivités locales ont pour but d'agir dans l'intérêt des populations de leur ressort. Pour atteindre ce but, les autorités sont dotées des pouvoirs les plus variés, parmi lesquels le pouvoir de louer des emplacements destinés au stationnement de véhicules. Or cette activité se déroule dans un *cadre de droit public*:

a) les recettes recueillies sont des recettes fiscales, des taxes;

b) cette activité est contrôlée par la police municipale;

c) les contrevenants sont verbalisés et sanctionnés par une amende, qui est une recette publique, comme une taxe;

d) l'exploitation des parkings et des parcmètres dépend d'une délibération préalable du conseil municipal;

e) la procédure qui gouverne cette exploitation est une procédure administrative, et non pas purement civile;

f) les parkings et parcmètres s'insèrent dans une politique publique de circulation de la municipalité;

g) le but visé est de rendre plus difficile l'accès des véhicules à certaines zones urbaines pour éviter les encombrements de la circulation;

h) l'autorisation générale d'exploitation des parkings et parcmètres résulte d'une loi;

i) les parkings et parcmètres n'existent que dans certaines zones de la ville, en fonction de ce que la municipalité juge opportun».

III — Les questions préjudicielles

11. Pour pouvoir se prononcer sur l'obligation fiscale de la CMP, le Supremo Tribunal Administrativo a saisi la Cour des questions préjudicielles suivantes:

«a) L'expression 'activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques' utilisée à l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la directive 77/388/CEE (sixième directive) inclut-elle la location d'emplacements destinés au stationnement des véhicules (aussi bien dans la rue que dans les parcs de stationnement) pratiquée par les autorités publiques (une municipalité)?

b) Les distorsions de concurrence d'une certaine importance auxquelles se réfère l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive peuvent-elles être définies au cas par cas par le ministre des Finances d'un État membre?

c) Si la disposition du droit national qui donne compétence au ministre des Finances pour définir au cas par cas les distorsions de concurrence d'une certaine importance est inconstitutionnelle pour violation du principe de la légalité des impositions, mais conforme au droit communautaire (à la sixième directive), le juge national doit-il se conformer à sa Constitution, ou doit-il, avant tout, se conformer au droit communautaire, en vertu de la primauté de ce dernier sur les Constitutions?

d) Les autorités publiques doivent-elles toujours être considérées comme des assujettis dès lors que les activités qu'elles accomplissent ne sont pas négligeables, ou ne sont-elles des assujettis que pour les activités ou opérations énumérées à l'annexe D, auxquelles se réfère l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive?

e) Une loi nationale peut-elle autoriser le ministre des Finances à définir, au cas par cas, quelles sont les activités exercées de manière négligeable?

f) Un État membre peut-il considérer que l'activité de location d'emplacements destinés au stationnement de véhicules est une activité exercée en qualité d'autorité publique au sens de l'arti-

cle 4, paragraphe 5, quatrième alinéa, de la sixième directive lorsqu'elle est exercée par une municipalité, compte tenu des dispositions de l'article 13, B, sous b), point 2, de la sixième directive?

g) Les parties dans le litige principal n'ayant soulevé aucune question d'interprétation ou d'application de la sixième directive, le juge national peut-il d'office interpréter et appliquer les dispositions de cette directive lorsqu'il prononce sa décision finale?»

IV — Dispositions pertinentes

1) *Droit communautaire*

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 [1] (ci-après la «sixième directive»; les articles cités sans autre indication proviennent aussi de cette directive)

1 — JO L 145, p. 1.

Champ d'application

12. L'article 2 stipule:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2 ....»

Assujettis

13. L'article 4, paragraphes 1 et 2, prévoit:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

En tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujettis notamment pour les opérations énumérées à l'annexe D et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

Les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes précités exonérées en vertu des articles 13 ou 28.»

Exceptions à l'assujettissement

Exonérations fiscales et exceptions à celles-ci

14. L'article 4, paragraphe 5, dispose à cet égard:

15. L'article 13, B, prévoit ce qui suit en matière d'exonérations:

«Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

a) ...

b) l'affermage et la location de biens immeubles, *à l'exception*[2]:

1 ....

2. des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules,

3. ...

4. ...

c) à h)...»

2) *Droit portugais*

16. L'article 2, paragraphe 2, du Código do IVA (code de la TVA) stipule:

«Toutefois, l'État et les autres personnes morales de droit public ne sont pas assujettis à la taxe lorsqu'ils accomplissent des opérations en exerçant leurs pouvoirs d'autorité, même lorsqu'ils perçoivent à cette occasion des redevances ou toute autre contrepartie, dans la mesure où leur non-assujettissement ne provoque pas de distorsions de concurrence.»

17. L'article 2, paragraphe 3, de ce code correspond pour l'essentiel aux dispositions combinées de l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, et de l'annexe D de la directive.

18. L'article 2 s'achève par le paragraphe 4 qui dispose:

«Aux fins des paragraphes 2 et 3 du présent article, le ministre des Finances et du Plan définit, au cas par cas, les activités susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence et celles qui sont exercées de manière négligeable.»

19. La base légale de la taxation est l'article 9, paragraphe 30, sous b), du code de la TVA qui prévoit:

«Sont exonérées de la taxe:... la location de biens immobiliers. Cette exonération ne s'applique pas à la location d'emplacements pour parquer ou stationner collectivement des véhicules.»

2 — Mis en italique par l'auteur.

V — Prise de position

Sur la question a)[3] *(La mise à disposition d'emplacements de stationnement par une municipalité constitue-t-elle une activité accomplie en tant qu'autorité publique? — Article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive)*

Thèse des parties

20. Selon l'administration fiscale, même en étant un organisme public la CMP se conduit comme tout autre opérateur économique. L'installation de parcmètres et la perception d'une somme déterminée pour le stationnement ne relève pas de l'exercice de l'autorité publique de sorte que cette activité doit être assujettie à la TVA.

21. Pour les autres arguments des parties, il est renvoyé aux points 6 à 8 concernant la procédure au principal.

22. Le gouvernement autrichien avance que la municipalité exploite les parkings en tant qu'autorité publique dans la mesure où elle recourt dans ce cadre aux moyens classiques d'administration (droit fiscal, surveillance par des organes de sécurité publique, fixation souveraine des conditions d'utilisation) et où elle exerce cette activité dans l'intérêt général puisqu'elle sert à réglementer la circulation et à exploiter l'espace de stationnement. Il appartient toutefois à la juridiction nationale de se prononcer sur ce point compte tenu des critères dégagés par la Cour.

23. Le gouvernement portugais propose d'interpréter l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la directive en ce sens qu'il est applicable à la location d'emplacements de stationnement lorsque celle-ci est entreprise directement par l'autorité publique et ne conduit pas à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

24. Le gouvernement allemand et la Commission font une distinction dans leur réponse en fonction des possibilités de parking dans le cas concerné. Le gouvernement allemand fait valoir que la Cour a jugé que l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive exclut du bénéfice du non-assujettissement les activités qu'accomplissent les organismes de droit public non pas en leur qualité de sujets de droit public, mais en tant que sujets de droit privé, ces deux catégories d'activités étant distinguées grâce au critère du régime juridique applicable en vertu du droit national. Sur la base des critères dégagés par la Cour, il y a lieu de conclure que l'exploitation de parcmètres ou de distributeurs automatiques de tickets de stationnement relève de l'exercice de l'autorité publique parce qu'il s'agit d'une mesure d'ordre public destinée à réglementer la circulation. Cette activité est toutefois une activité économique lors-

3 — Pour faciliter la comparaison, nous avons conservé l'ordre alphabétique des questions de la juridiction de renvoi.

qu'elle ne poursuit pas cet objectif, même s'il s'agit de possibilités de stationnement dans des zones publiques.

25. S'agissant des parcmètres sur la voie publique, la Commission estime qu'il s'agit d'une activité accomplie en tant qu'autorité publique, alors que, indépendamment des liens de propriété qui la sous-tendent, elle considère la location d'emplacements de stationnement comme une activité économique générale et soumet donc l'organisme public à la règle de l'assujettissement général de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive.

Appréciation

26. En application de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, les organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis, même lorsque, à l'occasion de leurs activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions et accomplissent donc des «activités économiques» au sens de l'article 4, paragraphe 2 [4]. Cette disposition constitue donc une exception au principe de l'article 4, paragraphes 1 et 2, selon lequel toute personne qui exerce une activité économique doit être considérée comme assujetti.

27. De jurisprudence constante [5], deux conditions doivent être remplies cumulativement pour que la règle dérogatoire de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, joue, à savoir l'exercice d'activités par un organisme public et l'exercice de ces activités en tant qu'autorité publique.

28. La première condition est remplie parce que la CMP exerce elle-même les activités en tant que municipalité.

29. Sur la question de savoir quand on est en présence d'une activité qui incombe à un organisme public en tant qu'autorité publique, la Cour a souligné que, «pour définir cette dernière condition, on ne saurait se fonder... sur l'objet ou le but de l'activité de l'organisme public, ces éléments étant pris en considération par d'autres dispositions de la directive et à d'autres fins» [6].

30. Il y a également lieu de tenir compte du fait que de nombreuses missions qui étaient à l'origine réservées à l'autorité publique sont depuis accomplies par des personnes privées et qu'une définition ne reposant que sur l'objet de l'activité est donc inappropriée.

4 — Voir, sur ce point, l'arrêt du 17 octobre 1989, Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 et 129/88, Rec. p. 3233, point 11).

5 — Voir à cet égard aussi l'arrêt Carpaneto Piacentino e.a., précité dans la note 4 (point 12) renvoyant aux arrêts du 11 juillet 1985, Commission/Allemagne (107/84, Rec. p. 2655), et du 26 mars 1987, Commission/Pays-Bas (235/85, Rec. p. 1471).

6 — Arrêt Carpaneto Piacentino e.a., précité dans la note 4, point 13.

31. Lorsque la CMP fait valoir que l'installation de parcmètres et l'exploitation d'emplacements de stationnement constituent une activité relevant de la politique de la circulation et donc une activité accomplie en tant qu'autorité publique, cet argument ne suffit pas et n'est pas décisif selon la jurisprudence.

32. La Cour qualifie une activité d'«activité accomplie en tant qu'autorité publique» sur la base des modalités de son exercice et constate à cet égard: «L'analyse de l'article 4, paragraphe 5, alinéa 1, dans le système de la directive fait apparaître que ce sont les modalités d'exercice des activités qui permettent de déterminer la portée du non-assujettissement des organismes publics. En effet, dans la mesure où cette disposition subordonne le non-assujettissement des organismes de droit public à la condition qu'ils agissent 'en tant qu'autorités publiques', elle exclut du non-assujettissement les activités qu'accomplissent ces organismes non pas en leur qualité de sujets de droit public, mais en tant que sujets de droit privé. Le seul critère permettant de distinguer avec certitude ces deux catégories d'activités est, par conséquent, le régime juridique applicable en vertu du droit national» [7].

33. Selon cette jurisprudence, le critère décisif est le cadre (juridique) externe de l'activité. Seul le critère des modalités d'exercice conduit d'après la Cour à une distinction sûre entre activités économiques assujetties et activités accomplies par les organismes publics en tant qu'autorités publiques.

34. De l'application du critère du type de régime juridique on ne peut toutefois à l'inverse pas déduire qu'un régime de droit public suffit à permettre de qualifier toute activité, donc aussi une activité purement économique, d'activité accomplie en tant qu'autorité publique. S'il en était ainsi, la disposition de l'article 4, paragraphe 5, quatrième alinéa, selon laquelle les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités exonérées en vertu de l'article 13 — il s'agit en majeure partie d'activités qui servent le bien commun ou (comme la location de biens immeubles) l'intérêt général — serait inutile. La disposition de l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, serait sans cela incompréhensible puisqu'elle soumet à l'inverse certaines activités — notamment aussi accomplies en tant qu'autorité publique — à la TVA.

35. Pour définir une activité en tant que telle, qui est accomplie en tant qu'autorité publique, il faut donc se baser aussi — à l'appui du fait que l'activité est exercée par un sujet de droit public — sur le contexte général et les modalités d'exercice de l'activité (voir point 32 et la jurisprudence qui y est citée).

36. Comme la Cour l'ajoute, «Il s'ensuit que les organismes de droit public visés à

7 — Arrêt précité, point 15.

l'article 4, paragraphe 5, alinéa 1, de la sixième directive exercent des activités 'en tant qu'autorités publiques' au sens de cette disposition lorsqu'ils les accomplissent dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier. En revanche, lorsqu'ils agissent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés, on ne saurait considérer qu'ils exercent des activités 'en tant qu'autorités publiques' » [8].

37. Il résulte de cette jurisprudence qu'un organisme public accomplit une activité en tant qu'autorité publique lorsque, selon le droit qui lui est applicable spécialement, il agit en tant que sujet de droit public. C'est le droit national qui est déterminant en précisant si l'activité à qualifier est à considérer comme l'exercice du droit administratif public ou comme du droit privé applicable à tous les opérateurs économiques de la même manière.

38. Lorsque le législateur national qualifie certaines activités des municipalités de « tâches administratives » [9], cela peut constituer un indice de ce que ces activités sont exercées sur la base d'un régime de droit public. Selon la jurisprudence de la Cour [10], il appartient au juge national de qualifier l'activité en cause au regard du critère dégagé par la Cour. Il doit à cette fin apprécier toutes les circonstances du cas d'espèce.

39. La question de savoir si la location d'emplacements de stationnement constitue une activité que la CMP accomplit en tant qu'autorité publique ne dépend donc pas des liens de propriété avec les espaces utilisés, surtout lorsque les conditions de stationnement sur les espaces séparés sont identiques à celles des emplacements comportant des parcmètres ou des bornes de paiement installés sur la voie publique.

40. Lorsque la CMP exploite des parcmètres sur la voie publique et des emplacements de stationnement sur le domaine public ou privé de la ville ou sur tout autre domaine privé, la qualification des activités comme « activités accomplies en tant qu'autorités publiques » ne dépend que de savoir si la CMP en tant qu'organisme public exerce ces activités selon le droit administratif public qui lui est applicable et non selon les dispositions du droit privé.

41. Cela dépend des modalités d'exercice juridiques de l'activité; dans cette optique, les circonstances effectives peuvent être mises en avant comme indice pour qualifier le rapport juridique de base.

42. À titre d'indice supplémentaire, il peut donc être important que les règles de stationnement servent à l'exploitation de

8 — Voir arrêt précité, point 16.

9 — Voir ci-dessus, point 16.

10 — Arrêt du 15 mai 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (C-4/89, Rec. p. I-1869, point 11), avec renvoi à l'arrêt Carpaneto Piacentino e.a. (précité dans la note 4, point 16).

l'espace de stationnement et à la régulation de la circulation ou seulement au stationnement de véhicules, que les emplacements de stationnement soient distingués selon qu'ils sont limités à une courte période non prolongeable ou couvrent une longue durée librement déterminable, qu'ils soient pourvus de parcmètres ou nécessitent un ticket à durée limitée ou une carte longue durée. Par ailleurs, il peut être important que les emplacements soient ou non surveillés et que le dépassement de la durée autorisée soit sanctionné par une amende ou simplement par un supplément ou une peine contractuelle (de droit civil).

43. En conclusion, il convient de retenir que la CMP accomplit une activité en tant qu'autorité publique dans la mesure où l'exploitation de parcmètres et d'emplacements de stationnement — indépendamment des liens de propriété — se situe dans le cadre du droit qui lui est spécialement applicable et où la CMP agit en qualité de sujet de droit public. L'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, qui prévoit l'assujettissement comme exception en cas de distorsions de concurrence d'une certaine importance constitue un correctif suffisant pour les opérateurs privés.

44. Il y a donc lieu de répondre à la première question que l'expression «activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques» inclut la mise à disposition d'emplacements destinés au stationnement des véhicules (aussi bien dans la rue que dans des parcs de stationnement) par des municipalités ou organismes de droit public lorsque ceux-ci exercent ces activités eux-mêmes et selon le droit qui leur est spécialement applicable — en tant que sujets de droit public — , sans qu'il importe à cet égard de savoir qui est propriétaire des surfaces concernées. Il appartient à la juridiction nationale d'apprécier l'activité litigieuse au vu de ce critère et de ses modalités d'exercice.

Sur la question b) (Le ministre des Finances peut-il définir ce qu'est une distorsion de concurrence d'une certaine importance? — Article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive)

Arguments des parties

45. Les gouvernements allemand et portugais font valoir que, en vue d'atteindre les objectifs de la sixième directive, il appartient à chaque État membre de définir dans quels cas le non-assujettissement d'organismes de droit public conduit à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

46. Le gouvernement portugais avance que la constatation de «distorsions de concurrence d'une certaine importance», visée dans l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, pourrait aussi être effectuée par le ministre des Finances. Cela ne serait pas contraire à cette disposition. En effet, en application de l'article 189, troisième alinéa, du traité CE (devenu article 249, troisième alinéa, CE), la directive ne lie les

États membres que quant au résultat à atteindre, mais pas quant à la forme et aux moyens utilisés à cette fin.

47. La Commission renvoie au sens et à la finalité de la sixième directive ainsi qu'à la nécessité d'une interprétation uniforme de ses dispositions. La définition de la notion de «distorsions de concurrence d'une certaine importance» dans le cas d'espèce ne saurait donc dépendre d'un simple acte de l'administration.

Appréciation

48. L'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive déroge à son tour aux exceptions de son article 4, paragraphe 5, premier alinéa, et revient ainsi à la règle générale de l'assujettissement. Dans ce cas, les organismes publics sont aussi soumis à l'impôt dans la mesure où le non-assujettissement leur procurerait un avantage qui conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance et désavantagerait leurs concurrents.

49. La Cour a déclaré à cet égard «que l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que les États membres sont tenus d'assurer l'assujettissement des organismes de droit public pour les activités qu'ils exercent en tant qu'autorités publiques lorsque ces activités peuvent être également accomplies, en concurrence avec eux, par des particuliers, si leur non-assujettissement est susceptible de donner lieu à des distorsions de concurrence d'une certaine importance, mais qu'ils n'ont pas l'obligation de transposer ces critères littéralement dans leur droit national ni de préciser des limites quantitatives de non-assujettissement» [11].

50. Lorsque la Cour expose que les États membres ne sont pas tenus de transposer ce critère littéralement dans leur droit national, c'est le critère des distorsions de concurrence d'une certaine importance qui est visé. Les États membres sont libres de choisir toute autre formulation et de fixer une limite quantitative générale non rapportée au cas d'espèce — conformément, par exemple, au régime particulier de l'article 24, paragraphe 2, pour les petites entreprises ayant tel chiffre d'affaires annuel maximal —, pour soumettre les organismes publics à l'impôt lorsque leur non-assujettissement conduirait au cas prévu par la directive de distorsions de concurrence d'une certaine importance.

51. Toutefois, ainsi qu'il résulte de la formulation de la directive, les États membres sont tenus d'assujettir à l'impôt les organismes publics sans exception, lorsque leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance, sans que la forme juridique sous laquelle ils transposent ce critère importe.

11 — Arrêt Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (précité dans la note 10, point 13) avec renvoi à l'arrêt Carpaneto Piacentino e.a. (précité dans la note 4, point 23).

52. La directive ne comporte aucune disposition expresse sur la possibilité d'accorder au ministre des Finances le pouvoir de définir dans le cas d'espèce ce qu'est une distorsion de concurrence d'une certaine importance au sens de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive.

53. Cependant, selon les termes de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, il convient de partir de l'idée qu'il y a assujettissement des organismes publics dès lors que les circonstances indiquant une distorsion de concurrence d'une certaine importance sont réunies, sans qu'une déclaration du ministre des Finances soit nécessaire à cette fin.

54. La directive a comme objectif d'harmoniser les dispositions en matière de TVA, de ne pas soumettre à cette taxe sans motif raisonnable les organismes publics pour des activités accomplies en tant qu'autorités publiques et d'assurer la neutralité de l'impôt [12].

55. Pour garantir une application uniforme de la directive, il faut s'assurer que les circonstances économiques pouvant conduire à des distorsions de concurrence d'une certaine importance soient appréciées de façon uniforme. Il s'ensuit que la réponse à la question de savoir quand il y a distorsion de concurrence d'une certaine importance ne saurait dépendre uniquement d'une décision de l'administration nationale dans la mesure où celle-ci a un caractère obligatoire et n'est pas susceptible de contrôle juridictionnel.

56. La Cour a exposé à cet égard que «cette limitation à la règle du non-assujettissement n'a qu'un caractère éventuel et, s'il est vrai que son application comporte une appréciation de circonstances économiques, cette appréciation n'est pas soustraite au contrôle juridictionnel» [13].

57. Il appartient donc au juge national de constater l'existence d'une distorsion de concurrence d'une certaine importance. Il y a lieu de déduire — a contrario — de cette jurisprudence que la directive interdit aux États membres d'accorder aux autorités administratives le pouvoir de déterminer de façon impérative dans le cas d'espèce quelles distorsions de concurrence sont d'une certaine importance au sens de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive.

58. Le juge national doit donc établir s'il existe un marché pertinent sur le plan de la concurrence pour ces activités ou services, c'est-à-dire si ces prestations peuvent également être offertes par des personnes privées. Dans le cas de la location d'emplacements de stationnement pour des véhicules, le juge national devra établir si

12 — Voir sur ce point l'arrêt Carpaneto Piacentino e.a. (précité dans la note 4, point 22).

13 — Arrêt précité, point 32.

l'exploitation de parcmètres et la location d'emplacements constituent un seul marché ou deux marchés différents. Il peut être important à cet égard que les prix à payer aux parcmètres ou distributeurs automatiques et dans les parcs de stationnement soient identiques ou diffèrent. Le juge national devra en outre établir si pour les parcs de stationnement le marché des parkings à courte durée diffère de celui des parkings à longue durée, ou s'il s'agit d'un seul marché du point de vue de la concurrence.

59. Il y a donc lieu de répondre à la question préjudicielle sous b) qu'il convient d'interpréter l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive en ce sens qu'il s'oppose à ce que des dispositions nationales accordent au ministre des Finances national le pouvoir de définir au cas par cas les distorsions de concurrence d'une certaine importance au sens de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa.

Sur la question c) (Une juridiction nationale doit-elle, en raison de la primauté du droit communautaire, appliquer une disposition qui est conforme au droit communautaire mais anticonstitutionnelle?)

Arguments des parties

60. L'administration fiscale et le gouvernement portugais estiment qu'il n'est pas nécessaire de répondre à cette question parce qu'il n'y a pas de conflit entre la directive et la Constitution portugaise.

61. Comme la sixième directive n'oblige pas les États membres à transférer à un ministre la compétence pour définir au cas par cas les distorsions de concurrence d'une certaine importance, la question d'un éventuel conflit entre la sixième directive et la Constitution ne se pose — selon la Commission — en l'espèce pas.

Appréciation

62. La juridiction de renvoi a manifestement posé la question uniquement pour le cas où la disposition nationale de l'article 2, paragraphe 4, de la loi portugaise en matière de TVA, qui accorde au ministre des Finances le pouvoir de définir les activités pouvant conduire à des distorsions de concurrence, serait compatible avec le droit communautaire.

63. Or la loi nationale en matière de TVA n'est pas compatible avec le droit communautaire sur ce point, de sorte qu'il n'y a pas de conflit entre le droit communautaire et la Constitution nationale.

64. Comme l'avance à juste titre la Commission, il n'est donc pas nécessaire de répondre à cette question en l'espèce.

Sur la question d) (Les autorités ont-elles toujours la qualité d'assujettis lorsqu'elles exercent des activités qui ne sont pas négligeables ou n'ont-elles cette qualité que pour les activités énumérées dans l'annexe D lorsque ces dernières ne sont pas négligeables? — Article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, de la directive)

Arguments des parties

65. Le gouvernement allemand est d'avis qu'il convient de répondre à cette question en ce sens que les États membres ont la possibilité — mais pas l'obligation — d'exclure de l'assujettissement obligatoire les activités énumérées dans l'annexe D si elles sont négligeables.

66. Le gouvernement autrichien avance que la notion de «négligeable» ne se rapporte qu'aux activités énumérées dans l'annexe D et n'est applicable que dans ce contexte.

67. Le gouvernement portugais fait valoir que les activités énumérées dans l'annexe D doivent en tout état de cause être assujetties à la TVA sans que cette énumération soit exhaustive.

68. La Commission répond à cette question que les autorités doivent en principe être considérées comme des assujettis pour toutes leurs activités économiques, même si ces activités ne sont pas énumérées dans l'annexe D, sauf si ces activités sont négligeables, ce qui n'est pas le cas en l'espèce compte tenu des montants en cause.

Appréciation

69. L'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, exclut à son tour de la disposition dérogatoire de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, les activités énumérées à l'annexe D. Dans la mesure où il ne s'agit pas seulement d'activités négligeables, on en revient à la règle générale de l'article 4, paragraphe 1, qui entraîne l'assujettissement. Cela paraît justifié parce que les activités énumérées à l'annexe D sont des activités pour lesquelles le bénéfice économique est essentiel et manifeste [14].

70. La Cour a déclaré à cet égard: «L'alinéa 3 de l'article 5, paragraphe 4, vise ainsi

14 — L'annexe D énumère au total 13 types d'activités, comme les télécommunications, la distribution d'eau, de gaz et d'électricité, les prestations de services portuaires et aéroportuaires, l'exploitation des foires et des expositions à caractère commercial, les agences de publicité et de voyages, les opérations des cantines, etc.

à assurer que certaines catégories d'activités économiques dont l'importance découle de leur objet ne soient pas soustraites à la TVA au motif qu'elles sont exercées par des organismes de droit public en tant qu'autorités publiques» [15].

71. Même si la disposition en cause constitue en fait un retour à la règle, elle est juridiquement une exception aux exceptions et doit en tant que telle être interprétée strictement.

72. Il n'est donc pas possible d'appliquer à des activités qui ne sont pas énumérées dans l'annexe D la disposition dérogatoire de l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa. La liste de l'annexe D n'indique rien qui puisse laisser penser qu'il ne s'agisse que d'une énumération à titre d'exemple. Il y a par conséquent lieu de partir de l'idée que la liste est limitative et ne peut être élargie par les États membres.

73. On pourrait certes déduire de la formulation «En tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujettis...», que l'on peut imaginer d'autres cas que ceux énumérés dans l'annexe D. La formule «En tout état de cause» doit toutefois uniquement être comprise en ce sens que ces activités sont assujetties à la TVA lorsqu'elles sont accomplies par ces organismes en tant qu'autorités publiques.

74. Comme l'affirme la Cour, «un organisme de droit public peut invoquer l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive afin de s'opposer à l'application d'une disposition nationale prévoyant son assujettissement à la TVA pour une activité accomplie en tant qu'autorité publique ne figurant pas à l'annexe D de la sixième directive et dont le non-assujettissement n'est pas susceptible de donner lieu à des distorsions de concurrence d'une certaine importance» [16].

75. La jurisprudence exclut donc que la liste de l'annexe D puisse être étendue, un organisme public pouvant s'opposer à cette extension injustifiée de la part des États membres.

76. L'organisme public a la qualité d'assujetti pour les activités de l'annexe D lorsque ces activités ne sont pas négligeables. Pour les activités non énumérées à l'annexe D, il n'est assujetti, en application de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, que si son non-assujettissement conduirait à des distorsions d'une certaine importance.

15 — Arrêt Carpaneto Piacentino e.a., précité dans la note 4, point 26.

16 — Arrêt précité, point 33.

77. Comme on l'a dit, cela ne vaut que pour les activités qui peuvent être accomplies en tant qu'autorités publiques. Pour les autres activités purement commerciales les organismes publics sont aussi considérés comme des assujettis.

78. Il y a donc lieu de répondre à la question d) comme suit:

Les municipalités et organismes de droit public ne sont pas toujours considérés comme des assujettis dès lors que les activités qu'ils accomplissent ne sont pas négligeables, mais n'ont la qualité d'assujettis que pour les activités ou opérations énumérées dans l'annexe D, dans la mesure où ces activités accomplies en tant qu'autorités publiques ne sont pas négligeables.

Sur la question e) (Le ministre des Finances peut-il définir les activités exercées de manière négligeable? — Article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive)

Arguments des parties

79. L'administration fiscale et le gouvernement portugais partent de l'idée que le ministre des Finances peut déterminer dans chaque cas quelles activités peuvent être exercées de manière négligeable puisque la directive ne contient aucune disposition contraire.

Appréciation

80. La question est à vrai dire sans importance en l'espèce parce que la limitation aux activités «négligeables» ne se rapporte d'après la lettre de la disposition qu'aux activités de l'annexe D. Or il n'est pas ici question d'une telle activité.

81. Donner au ministre des Finances le pouvoir de déterminer quelles activités peuvent être exercées de manière négligeable revient à faire dépendre l'application de l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, de la directive d'une décision de l'administration nationale.

82. La directive n'accorde pas expressément aux États membres le droit de transférer au ministre des Finances la définition des activités qui peuvent être exercées de manière négligeable.

83. Lorsque la directive accorde la possibilité de soustraire des activités négligeables à l'application de l'article 4, paragraphe 5,

troisième alinéa, l'État membre n'est, selon la jurisprudence de la Cour [17], pas obligé d'en faire usage. Chaque État membre est libre de soumettre ces activités à la TVA bien qu'elles soient exercées seulement de manière négligeable.

84. L'objectif d'assurer l'application uniforme de la directive et de déterminer par là les activités qui fondent l'assujettissement des organismes publics et de parvenir ainsi à l'harmonisation de la TVA, de même que les termes de la disposition, qui ne comporte pas de transfert au ministre des Finances du pouvoir de définir dans chaque cas ce qu'est une activité négligeable, s'opposent à une telle disposition nationale également compte tenu de l'article 189, troisième alinéa, du traité.

85. Il appartient donc au juge national d'assurer l'application uniforme de la directive en établissant dans le cas d'espèce les activités qui ne peuvent être exercées que de manière négligeable.

86. Il y a par conséquent lieu de répondre à la question e) que l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'une disposition nationale autorise le ministre des Finances à définir, avec force obligatoire, au cas par cas les activités exercées de manière négligeable au sens de l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa.

17 — Arrêt précité, point 27.

Sur la question f) (Un État membre peut-il aussi considérer les activités non exonérées de l'article 13, B, sous b), point 2, comme des activités accomplies en tant qu'autorités publiques? — Article 4, paragraphe 5, quatrième alinéa, de la sixième directive)

Arguments des parties

87. Le gouvernement allemand avance que la location d'emplacements destinés au stationnement de véhicules n'est pas une activité pour laquelle un organisme de droit public peut être considéré comme non-assujetti puisque cette activité est expressément exclue des activités exonérées par l'article 13, B, sous b), point 2.

88. Le gouvernement autrichien est d'avis qu'un État membre ne peut pas considérer une activité d'un organisme au sens de l'article 4, paragraphe 5, quatrième alinéa, qui est exclue de l'exonération prévue à l'article 13, comme une activité exercée en tant qu'autorité publique.

89. Le gouvernement portugais estime qu'il convient de distinguer entre l'examen de l'assujettissement, d'une part, et celui de l'exonération, d'autre part. Si l'article 13, B, sous b), point 2, prévoit une exception à l'exonération de la location, cela est sans effet sur l'application du critère de non-assujettissement de l'article 5, paragraphe 5, qui se rapporte à l'assujetti.

90. La Commission pense que, comme la location d'emplacements destinés au stationnement de véhicules est soumise à la TVA en application de l'article 13, B, sous b), point 2, cela signifie qu'il s'agit d'une activité économique qui entre dans le champ d'application de la TVA et qu'elle ne peut donc pas être qualifiée d'acte de l'autorité publique.

Appréciation

91. Conformément à l'article 4, paragraphe 5, quatrième alinéa, les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes de droit public exonérés en vertu des articles 13 ou 28.

92. Toutefois, en application de l'article 13, B, sous b), point 2, les «locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules» ne sont précisément pas exonérées. Or, comme en vertu de l'article 4, paragraphe 5, quatrième alinéa, seules les activités exonérées peuvent être considérées comme des activités de l'autorité publique, on pourrait en déduire que la mise à disposition d'emplacements de stationnement ne peut jamais être considérée comme une activité de l'autorité publique. On ne saurait cependant souscrire à une telle opinion. Si la mise à disposition d'emplacements de stationnement *est* une activité qui incombe à l'organisme public en tant qu'autorité publique, il n'y a pas d'assujettissement sur la seule base déjà de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa; il n'y a donc aucune nécessité de la *considérer* comme telle au sens de l'article 4, paragraphe 5, quatrième alinéa.

93. En outre, l'article 13, B, sous b), point 2, ne contient pas non plus de disposition qui interdirait que la location d'emplacements pour le stationnement des véhicules ne puisse en aucun cas être une activité de l'autorité publique. Cela serait incompatible avec l'économie des dispositions de l'article 4, paragraphe 1, et des différentes exceptions de l'article 4, paragraphe 5.

94. En application de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, un organisme public peut donc exercer une activité en tant qu'autorité publique et être non assujetti, même si cette activité n'est pas exonérée (pour les particuliers), mais relève de l'exception de l'article 13, B, sous b), point 2, et est de ce fait soumise à la TVA.

95. Il y a donc lieu de répondre comme suit à la question f): si la mise à disposition d'emplacements de stationnement par une municipalité est à considérer comme une activité accomplie en tant qu'autorité publique, la municipalité n'a pas la qualité d'assujetti en application de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa. L'article 4, paragraphe 5, quatrième alinéa, est dans ce cas sans pertinence.

Sur la question g) (La juridiction nationale peut-elle appliquer le droit communautaire même si les parties ne l'ont pas invoqué?)

Arguments des parties

96. L'administration fiscale, le gouvernement portugais et la Commission font valoir que le droit communautaire doit être appliqué d'office par les juridictions des États membres.

Appréciation

97. Comme le soulignent à juste titre la Commission et le gouvernement portugais ainsi que l'administration fiscale, le juge national doit d'office prendre en compte et appliquer les dispositions du droit communautaire. Selon la jurisprudence de la Cour [18], cela vaut aussi pour le cas où les parties n'invoquent pas ces dispositions.

98. L'interprétation du droit communautaire relève de la compétence de la Cour et non de celle des juridictions nationales. Cela contribue à l'interprétation et à l'application uniformes du droit communautaire. En cas de doute, la juridiction nationale peut ou le cas échéant doit en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE) surseoir à statuer et interroger la Cour sur cette interprétation.

99. Selon la jurisprudence de la Cour, «cette obligation de saisine s'inscrit dans le cadre de la coopération, instituée en vue d'assurer la bonne application et l'interprétation uniforme du droit communautaire dans l'ensemble des États membres, entre les juridictions nationales, en leur qualité de juges chargés de l'application du droit communautaire, et la Cour de justice» [19].

100. En conséquence, il convient de répondre à cette question préjudicielle que la juridiction nationale doit appliquer d'office les dispositions de la directive lors de sa décision finale, même si les parties au principal n'ont soulevé aucune question d'application de cette directive. Il n'appartient pas à la juridiction nationale d'interpréter les dispositions de la directive.

18 — Arrêts du 11 juillet 1991, Verholen e.a. (C-87/90 à C-89/90, Rec. p. I-3757, point 16), et du 14 décembre 1995, Van Schijndel et Van Veen (C-430/93 et C-431/93, Rec. p. I-4705, point 15).

19 — Arrêt du 4 novembre 1997, Parfums Christian Dior (C-337/95, Rec. p. I-6013, point 25), avec renvoi à l'arrêt du 6 octobre 1982, CILFIT et Lanificio di Gavardo (283/81, Rec. p. 3415, point 7).

VI — Conclusion

101. En conclusion des considérations qui précèdent, nous proposons de répondre comme suit aux questions préjudicielles:

« 1) L'expression 'activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques' inclut la mise à disposition d'emplacements destinés au stationnement des véhicules (aussi bien dans la rue que dans des parcs de stationnement) par des municipalités ou organismes de droit public lorsque ceux-ci exercent ces activités eux-mêmes et selon le droit qui leur est spécialement applicable — en tant que sujets de droit public — , sans qu'il importe à cet égard de savoir qui est propriétaire des surfaces concernées. Il appartient à la juridiction nationale d'apprécier l'activité litigieuse au vu de ce critère et de ses modalités d'exercice.

2) Il convient d'interpréter l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, 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, en ce sens qu'il s'oppose à ce que des dispositions nationales accordent au ministre des Finances national le pouvoir de définir au cas par cas les distorsions de concurrence d'une certaine importance au sens de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa.

3) Les municipalités et organismes de droit public ne sont pas toujours considérés comme des assujettis dès lors que les activités qu'ils accomplissent ne sont pas négligeables, mais n'ont la qualité d'assujettis que pour les

activités ou opérations énumérées dans l'annexe D, dans la mesure où ces activités accomplies en tant qu'autorités publiques ne sont pas négligeables.

4) L'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'une disposition nationale autorise le ministre des Finances à définir, avec force obligatoire, au cas par cas les activités exercées de manière négligeable au sens de l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa.

5) Si la mise à disposition d'emplacements de stationnement par une municipalité est à considérer comme une activité accomplie en tant qu'autorité publique, la municipalité n'a pas la qualité d'assujetti en application de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa. L'article 4, paragraphe 5, quatrième alinéa, est dans ce cas sans pertinence.

6) La juridiction nationale doit appliquer d'office les dispositions de la directive lors de sa décision finale, même si les parties au principal n'ont soulevé aucune question d'application de cette directive. Il n'appartient pas à la juridiction nationale d'interpréter les dispositions de la directive étant donné la nécessité de les interpréter de manière uniforme. »