



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 20 de junio de 2019*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 148, letras a) y c) — Exenciones relativas a los transportes internacionales — Entrega de plataformas de perforación marina autoelevables — Concepto de “buques afectados a la navegación en alta mar” — Alcance»

En el asunto C-291/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), mediante resolución de 7 de diciembre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de abril de 2018, en el procedimiento entre

Grup Servicii Petroliere SA

y

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Tercera, y los Sres. F. Biltgen y J. Malenovský y la Sra. L.S. Rossi (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. G. Hogan;

Secretario: Sra. R. Șereș, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 31 de enero de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Grup Servicii Petroliere SA, por la Sra. A.-M. Iordache y los Sres. D. Dascălu y A. Iancu, avocați;
- en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. C. Canțar y por las Sras. C.-M. Florescu y E. Gane, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: rumano.

- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. J.-C. Halleux y P. Cottin, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y A. Armenia, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de abril de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 148, letras a) y 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 Grup Servicii Petroliere SA, sociedad con domicilio en Rumanía, y las autoridades tributarias de ese Estado miembro, en relación con la negativa a aplicar la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) relativo a la entrega, por esa sociedad, de tres plataformas de perforación marina autoelevables a sociedades maltesas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 15 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO 1992, L 384, p. 47) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), que lleva por título «Exención de las operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales», disponía:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

4. Las entregas de bienes destinadas al avituallamiento de buques:
 - a) dedicados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera;
 - b) de salvamento y de asistencia marítima, o dedicados a la pesca de bajura, con exclusión en cuanto a estos últimos de las provisiones de a bordo;

[...]

5. Las entregas, transformaciones, reparaciones, fletamentos y arrendamientos de los buques marítimos señalados en las letras a) y b) del apartado 4, así como las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos —incluido el armamento de pesca— incorporados a estos buques o que se utilicen para su explotación.

[...]»

4 La Sexta Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva del IVA, que entró en vigor el 1 de enero de 2007.

5 El título IX de la Directiva del IVA, bajo la rúbrica «Exenciones», contiene diez capítulos. El artículo 131 de esta Directiva, único artículo que figura en el título IX, capítulo 1, de dicha Directiva, bajo la rúbrica «Disposiciones generales», establece:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

6 El artículo 148 de la Directiva del IVA, que figura en el título IX, capítulo 7, de la citada Directiva, bajo la rúbrica «Exenciones relativas a los transportes internacionales», dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o al ejercicio de una actividad comercial, industrial o pesquera, así como las embarcaciones de salvamento y asistencia en el mar y las embarcaciones afectadas a la pesca costera excepto, para estas últimas, las provisiones de bordo;

[...]

c) las entregas, las transformaciones, las reparaciones, el mantenimiento, los fletamentos y los arrendamientos de los buques marítimos, contemplados en la letra a), así como las entregas, los arrendamientos, las reparaciones y el mantenimiento de los objetos, incluido el armamento de pesca, incorporados a estos buques o que se utilicen para su explotación;

[...]».

Derecho rumano

7 El artículo 143, apartado 1, de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003 por la que se establece el Código Tributario), en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Código Tributario»), establece:

«Estarán exentos del impuesto:

[...]

- h) en el caso de los buques afectados a la navegación marítima, al transporte internacional de personas y/o de mercancías, a la pesca o a otra actividad económica o de las embarcaciones de salvamento y asistencia en el mar:
1. las entregas, las transformaciones, las reparaciones, el mantenimiento, los fletamentos, los leasing y los arrendamientos de buques, así como las entregas, los leasing, los arrendamientos, las reparaciones y el mantenimiento de los objetos —incluido el armamento de pesca— incorporados a estos buques o que se utilicen para su explotación;

[...]».

- 8 El artículo 23 de la Ordonanța Guvernului n.º 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare (Decreto del Gobierno n.º 42/1997 sobre el transporte marítimo y por aguas navegables interiores), dispone:

«Constituirán buques, en el sentido del presente Decreto:

- a) los buques marítimos y de navegación interior de cualquier tipo, propulsados o no propulsados, que navegan por la superficie o en inmersión y destinados al transporte de mercancías y/o de personas y a la pesca y remolcadores y remolcadores de empuje;
 - b) las instalaciones flotantes, como dragas, elevadores flotantes, grúas flotantes, pinzas flotantes y otros similares, propulsados o no;
 - c) las construcciones flotantes que, normalmente, no están destinadas al desplazamiento, como muelles flotantes, embarcaderos flotantes, pontones, hangares flotantes para buques, plataformas de perforación y otras similares y faros flotantes;
 - d) las embarcaciones de recreo.»
- 9 El apartado 1 de la Decizia n.º 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (Decisión n.º 3/2015 de la Comisión Tributaria Central) dispone:

«En el período transcurrido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2013: En el caso de los buques afectados a la navegación marítima, al transporte internacional de personas y/o de mercancías, a la pesca o a otra actividad económica en el mar, las exenciones del IVA establecidas en el artículo 143, apartado 1, letra h), [del Código Tributario] serán aplicables si el buque se utiliza efectiva y principalmente para la navegación marítima. Para determinar si un buque se utiliza efectiva y principalmente en el mar, no deben tenerse en cuenta únicamente criterios objetivos, como la eslora o el tonelaje de la embarcación, pero tales criterios sí podrían utilizarse para excluir del ámbito de aplicación de las exenciones a los buques que en ningún caso cumplen los requisitos establecidos en el artículo 143, apartado 1, letra h), del Código Tributario, esto es, aquellos que no son idóneos para la navegación marítima. [...]

El concepto de navegación “marítima” en el sentido de la Directiva [2006/112] y del artículo 143, apartado 1, letra h), del Código Tributario, abarca cualquier zona de mar fuera de las aguas territoriales de cualquier Estado, que esté más allá del límite de las 12 millas náuticas, medidas a partir de líneas de base establecidas conforme al Derecho Internacional del Mar (Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, hecha en Montego Bay el 10 de diciembre de 1982).»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 10 En el mes de mayo de 2008, Grup Servicii Petroliere vendió tres plataformas de perforación marina autoelevables, que operaban en el mar Negro, a sociedades maltesas, por un importe total de 96 millones de dólares de Estados Unidos (USD) (alrededor de 82 millones de euros). Para la entrega de esas plataformas, la referida sociedad emitió facturas, aplicando el régimen de exención del IVA previsto en el artículo 148, letra c), de la Directiva del IVA y en el artículo 143, apartado 1, letra h), del Código Tributario. Dicha sociedad continuó explotando esas plataformas en el mar Negro durante el año 2008, en calidad de fletador.
- 11 Durante el año 2016, las autoridades tributarias rumanas emitieron una liquidación sobre el IVA impagado por esa entrega, poniendo a cargo Grup Servicii Petroliere una cantidad de más de 113 millones de leus rumanos (RON) (aproximadamente 25 millones de euros), intereses y recargos por demora incluidos. En la motivación de esa liquidación figuran, entre otros, los siguientes elementos:
 - aunque las plataformas en cuestión sean buques, en el sentido del Decreto del Gobierno n.º 42/1997, y puedan utilizarse para la navegación marítima de manera ilimitada, no navegan durante la actividad de perforación, sino que se encuentran en posición de estacionamiento; sus columnas están bajadas, se apoyan en el lecho marino y elevan el pontón (la parte flotante) por encima del mar, sobre una altura de 60 a 70 metros;
 - habida cuenta de las disposiciones de la Decisión n.º 3/2015 de la Comisión Tributaria Central, para que a la entrega de las plataformas se aplique la exención prevista en el artículo 143, apartado 1, letra h), del Código Tributario, procede establecer por todos los medios de prueba que el buque en cuestión navega efectiva y principalmente en alta mar;
 - pues bien, los elementos de prueba de que se dispone han demostrado que la utilización efectiva y principal de las plataformas tiene lugar en posición de estacionamiento a efectos de la actividad de perforación, y no para la navegación, que es subsidiaria respecto a la actividad de perforación.
- 12 Tras ser desestimada la reclamación administrativa presentada contra dicha liquidación, Grup Servicii Petroliere acudió a la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía).
- 13 De la resolución de remisión se desprende que, en su demanda, esa sociedad sostiene, en esencia, que las autoridades tributarias rumanas limitaron ilegalmente el alcance de la exención prevista en el artículo 148, letras a) y c), de la Directiva del IVA, supeditando esa exención no solo a que los buques explotados a efectos comerciales o industriales sean «utilizados» en alta mar, sino también a que «naveguen» en alta mar.
- 14 A pesar de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la interpretación del artículo 148, letras a) y c), de la Directiva del IVA, el órgano jurisdiccional remitente considera necesario, para determinar si la exención de que se trata en el litigio principal se aplica a la entrega de una plataforma de perforación marina autoelevable, zanjar en primer lugar la cuestión de si una plataforma de ese tipo está comprendida en el concepto de «buques», en el sentido del artículo 148, letra a), de esa Directiva. En segundo lugar y en caso de respuesta afirmativa a esa cuestión, el citado órgano jurisdiccional pregunta si esa exención prevista en el artículo 148, letras a) y c), de la Directiva del IVA está supeditada al requisito de que la actividad de navegación en alta mar sea efectivamente principal frente a la de perforación marina.

15 En estas circunstancias, la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 148, letra c), en relación con el artículo 148, letra a), de la Directiva [del IVA] en el sentido de que es aplicable la exención del [IVA], en determinadas circunstancias, a la entrega de una plataforma de perforación marina autoelevable, o, dicho de otro modo, en el sentido de que una plataforma de perforación marina autoelevable está comprendida en el concepto de “buque” a los efectos de la citada disposición del Derecho de la Unión, habida cuenta de que, como indica el título del capítulo 7 de [la Directiva del IVA], se trata de una norma que regula las “exenciones relativas a los transportes internacionales”?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la [primera] cuestión prejudicial [...], ¿debe interpretarse el artículo 148, letra c), en relación con el artículo 148, letra a), de la Directiva [del IVA] en el sentido de que un requisito esencial para que la exención del [IVA] sea aplicable a una plataforma de perforación marina autoelevable que ha navegado hasta adentrarse en aguas internacionales consiste en que esta debe hallarse efectivamente en movimiento durante su utilización (como actividad comercial o industrial), a flote y desplazándose por el mar de un lugar a otro, en períodos más prolongados que aquellos en los que se halle en situación estática o inmóvil con motivo de las actividades de perforación marina, de manera que la navegación predomine efectivamente sobre la actividad de perforación?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 16 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 148, letras a) y c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la expresión «buques afectados a la navegación en alta mar» que figura en él se aplica a la entrega de estructuras flotantes, como las plataformas de perforación marina autoelevables del tipo de las del litigio principal, que se utilizan de manera preponderante en posición inmóvil, para explotar yacimientos de hidrocarburos en el mar.
- 17 Con carácter preliminar, procede recordar que las entregas cuya exención está prevista en el artículo 148, letra c), de la Directiva del IVA se supeditan al requisito de que tengan por objeto buques afectados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o al ejercicio de una actividad comercial, industrial o pesquera, en el sentido del artículo 148, letra a), de esa Directiva.
- 18 Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA está redactado en los mismos términos que el artículo 15, apartado 4, de la Sexta Directiva, que ha sido derogada y sustituida por la Directiva del IVA. Por consiguiente, la jurisprudencia relativa a esa disposición de la Sexta Directiva es pertinente para interpretar el artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA (sentencia de 3 de septiembre de 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, apartados 24 y 25).
- 19 De ese modo, el Tribunal de Justicia ha llegado a la conclusión de que, al igual que las exenciones previstas por la Sexta Directiva, las establecidas en el artículo 148 de la Directiva del IVA constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión, que deben recibir, por tanto, una interpretación y una aplicación uniformes en toda la Unión Europea (sentencia de 3 de septiembre de 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, apartado 41 y jurisprudencia citada), lo que implica que la exención de IVA de una determinada operación no puede depender de su calificación en Derecho nacional (véase en ese sentido, en particular, la sentencia de 18 de octubre de 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, apartado 28).

- 20 Por otro lado, puesto que constituyen excepciones al principio general según el cual toda entrega de bienes y toda prestación de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo están sujetas a IVA, las citadas exenciones se han de interpretar estrictamente (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de septiembre de 2006, *Elmeke*, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, apartado 15, y de 21 de marzo de 2013, *Comisión/Francia*, C-197/12, no publicada, EU:C:2013:202, apartado 30).
- 21 También procede recordar que el Tribunal de Justicia ya declaró que el requisito relativo a la afectación a la navegación en alta mar, previsto en el artículo 15, apartado 4, letra a), de la Sexta Directiva, se aplicaba no solo a los buques que efectuaran un tráfico remunerado de viajeros, sino también a los que desarrollaran una actividad comercial, industrial o pesquera, enumerados todos ahora en el artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de septiembre de 2006, *Elmeke*, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, apartados 14 a 16, y de 21 de marzo de 2013, *Comisión/Francia*, C-197/12, no publicada, EU:C:2013:202, apartado 32).
- 22 La expresión «buques afectados a la navegación en alta mar», que figura en el artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA, debe interpretarse a la luz de estas consideraciones, teniendo en cuenta, a falta de definición de esa expresión o de las palabras que la componen, el tenor literal de esa disposición y el contexto en el que se inscribe, así como los objetivos que persigue la normativa de la que forma parte (véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 18 de octubre de 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, apartado 24).
- 23 A este respecto, sin que resulte necesario pronunciarse, en el marco del presente asunto, acerca del concepto de «alta mar», cuya definición espacial ha evolucionado en el Derecho internacional del mar, ni acerca de las características técnicas que debe cumplir un buque para que pueda considerarse afectado a la navegación en alta mar, es preciso señalar, en primer lugar, que la expresión «buques afectados a la navegación», que contiene el artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA, implica necesariamente que las estructuras flotantes en cuestión se utilicen para navegar. Pues bien, un buque solo puede considerarse «afectado» a la navegación si se utiliza, al menos con carácter principal o de modo preponderante, para desplazarse en el espacio marítimo.
- 24 Desde un punto de vista literal, esta interpretación se ve corroborada por las distintas versiones lingüísticas de ese artículo 148, letra a), que, cuando no utilizan el término «afectados», recurren, en general, al participio pasado del verbo «utilizar», como las versiones en lengua checa («*užíványch*»), inglesa («*used*»), rumana («*utilizate*»), finesa («*käytettävät*») y sueca («*används*»).
- 25 Por lo que respecta, en segundo lugar, al objetivo perseguido por el régimen al que pertenece la exención prevista en el artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que de la rúbrica del título IX, capítulo 7, de esta Directiva se desprende que ese objetivo consiste en incentivar el transporte internacional (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de mayo de 2017, *A*, C-33/16, EU:C:2017:339, apartado 37). En este contexto, la entrega de buques afectados a la navegación en alta mar está exenta de IVA en virtud del artículo 148, letras a) y c), de la Directiva del IVA, a condición de que dichos buques se destinen a desplazarse hacia alta mar. De este modo, ese objetivo corrobora la interpretación referida en el apartado 23 de la presente sentencia, según la cual una estructura flotante solo puede calificarse como «buque afectado a la navegación en alta mar» si se utiliza, al menos con carácter principal o de manera preponderante, para desplazarse en el espacio marítimo.
- 26 La búsqueda del citado objetivo no queda en entredicho por la circunstancia de que, por ejemplo, en materia de medio ambiente o de derechos especiales, los conceptos de «buques» o de «navegación» se interpreten, en su caso, de modo diferente. En efecto, suponiendo que exista esa diferencia de interpretación, basta constatar que la normativa de la Unión adoptada en esos ámbitos persigue objetivos distintos de los contemplados por las exenciones previstas en el artículo 148, letras a) y c), de la Directiva del IVA.

- 27 En tercer y último lugar, la interpretación del artículo 148, letras a) y c), de la Directiva del IVA consistente en limitar el alcance de este a las estructuras flotantes utilizadas principalmente para desplazarse en el espacio marítimo es conforme con el contexto en el que se inscribe esta disposición, a saber, el régimen de las exenciones del IVA, que, como se ha recordado en el apartado 20 de la presente sentencia, deben recibir una interpretación estricta.
- 28 En el presente asunto, como señaló, en esencia, el Abogado General en los puntos 24 y 25 de sus conclusiones, consta que las plataformas de perforación marina autoelevables que son objeto de la entrega de que se trata en el litigio principal son unidades móviles de perforación marina constituidas por un pontón flotante, al que se fijan varios brazos móviles retirados durante la operación de remolque hasta el sitio de perforación, y que, cuando se encuentra en posición de perforación, se coloca a varias decenas de metros por encima del nivel del mar por medio de esos brazos desplegados que se apoyan en el fondo del mar, para formar una plataforma estática.
- 29 Habida cuenta de esas características, queda de manifiesto que las plataformas de perforación marina controvertidas en el litigio principal no se utilizan principalmente para fines de navegación, extremo que, no obstante, incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente, de tal modo que esas estructuras flotantes no pueden calificarse de estructuras «afectadas a la navegación», en el sentido del artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA. Por el contrario, como alegaron el Gobierno rumano y la Comisión Europea, y sin perjuicio de la comprobación por parte del órgano jurisdiccional remitente, dichas estructuras tienen por función principal explotar, en posición inmóvil, yacimientos de hidrocarburos en el mar.
- 30 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 148, letras a) y c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la expresión «buques afectados a la navegación en alta mar» que figura en él no se aplica a la entrega de estructuras flotantes, como las plataformas de perforación marina autoelevables del tipo de las controvertidas en el litigio principal, que se utilizan de manera principal en posición inmóvil, para explotar yacimientos de hidrocarburos en el mar.

Costas

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

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

El artículo 148, letras a) y 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 la expresión «buques afectados a la navegación en alta mar» que figura en él no se aplica a la entrega de estructuras flotantes, como las plataformas de perforación marina autoelevables del tipo de las controvertidas en el litigio principal, que se utilizan de manera principal en posición inmóvil, para explotar yacimientos de hidrocarburos en el mar.

Firmas